

SINAV KAZANDIRAN MUHASEBE STANDARTLARI DERS NOTLARI

Volkan Yorulmaz hakkında

01 Ocak 1983 tarihinde İzmir’de doğdum. İzmir Anadolu Lisesi’ni bitirdikten sonra Hacettepe Üniversitesi’nde Uluslararası İlişkiler lisans eğitimini tamamlayıp, Sabancı Üniversitesi’nde Yönetim Bilimleri alanında yüksek lisans yaptım. 2007 yılında çalışma hayatıma PricewaterhouseCoopers (PwC) adlı bağımsız denetim firmasında vergi asistanı olarak başladım. 2010-2013 yılları arasında General Motors Türkiye’de İç Denetim Koordinatörü olarak görev yaptıktan sonra 2013 Ağustos ayında Philsa Philip Morris Sabancı’da Genel Muhasebe ve Vergi Analisti olarak çalışmaya başladım. 2017 yılı başından itibaren ise görevime Kıdemli Vergi Analisti olarak devam ediyorum.

2010 yılından beri SMMM ünvanına haizim ve SPK Faaliyetleri İleri Düzey lisansına sahibim.

Evli ve bir erkek çocuk babasıyım. En büyük hobim yazmak. Hayata dair paylaşımlarımı volkanyorulmaz.blogspot.com adlı blog sayfam üzerinden paylaşılmaktayım.

VolkanYorulmaz.blogspot.com

Sevgili okur,

Bu satırları sana 11 Kasım 2018 Pazar günü öğleden sonrasında Ankara Esenboga Havalimanı’ndan yazıyorum. Bugün Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun (KGK) Bağımsız Denetçilik için yaptığı sınava girdim. Aslında bu sınava ikinci kez giriyorum. İlk girişimde Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim dersine çalışıp onu başarıyla geçtim. Bu kez de Muhasebe Standartları ve Denetim derslerinden sınava girdim.

Fiili olarak “denetçilik” yapmayalı uzun zaman olduğu gibi, denetim şirketinde (PwC) çalışırken de vergi denetimi bölümünde olduğum için Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)

konusunda genis bir bilgi birikimine ve deneyime sahip degildim. Hal böyle olunca, çareyi bu standartlari sifirdan okuyup, anlayip ondan sonra sinava hazirlanmada buldum. Bu arada erisebildigim kaynaklara da ulasmaya çalistim ama ya fazlasiyla akademik ya da köse yazisi kivaminda sinava hafif gelecek makalelerden öteye gitmedigini gördüm. Bu durumda beni bu kitabi yazmaya yöneltti.

Önce standartlari okuyup kendime notlar aldim. Ardindan sorular çözüp hatalarimi ve eksiklerimi gördüm. Bunun üzerine, bu kez eksik oldugum, hata yaptigim konulari tekrar gözden geçirdim. Adeta bir DVD filmin bonus içeriği gibi bu kitaba bu ekstra notlarimi da ekledim.

Ortaya benim “oldukça tatmin edici” diye nitelendirebilecegim, özellikle KGK’nin Bagimsiz Denetçilik sinavi ile Serbest Muhasebeci ve Mali Müsavirlik (SMMM) Staj Baslatma sinavina hazirlananlari faydalanabilecegi bir kaynak ortaya çıktı. Kendimde deneyimleyip basarili oldugunu gördüğüm bu notlarla sizlerin de basariya ulasacagina inancim tamdir.

Sinavinizda ve kariyerinizde basarilar dilerim.

Volkan Yorulmaz

Basta sevgili esim Nilgün Yorulmaz’a ve biricik oglum Okan Yorulmaz’a olmak üzere tüm aileme ve kariyerinde ilerlemek için çaba gösteren herkese ithafen...

(TFRS 1)

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

Bir işletmenin TFRS açılış finansal durum tablosunda (bilançosunda) kullandığı muhasebe politikaları, TFRS’lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre sunulmuş aynı tarihli finansal durum tablosundaki (bilançosundaki) muhasebe politikalarından farklı olabilir. Bu husus nedeniyle ilgili kalemlerde yapılan düzeltmeler, TFRS’lere geçiş tarihinden önceki olay ve işlemlerden kaynaklanır. Dolayısıyla, TFRS’lere geçiş tarihi itibarıyla, söz konusu düzeltmeler doğrudan dağıtılmamış kârlar içerisinde (veya uygun olması durumunda farklı bir özkaynak kalemi içerisinde) muhasebeleştirilir.

A işletmesinin ilk TFRS raporlama dönemi 31 Aralık 20X5 tarihinde sona ermektedir. A işletmesi, TFRS’leri ilk kez uyguladığı finansal tablolarında sadece bir yıl için karşılaştırmalı bilgi sunmaya karar vermiştir. Dolayısıyla, işletmenin TFRS’lere geçiş tarihi 1 Ocak 20X4’teki faaliyet başlangıcıdır (ya da 31 Aralık 20X3 itibarıyla kapanısidir). A İşletmesi, 31 Aralık 20X4 de dahil olmak üzere, her yıl 31 Aralık itibarıyla yıllık finansal tablolarını TFRS’lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre sunmuştur.

TFRS’lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolar, sunulan tüm tablolar için karşılaştırmalı bilgiye yer verecek şekilde, en az üç finansal durum tablosunu, iki kapsamlı gelir tablosunu, iki bireysel gelir tablosunu (sunulması durumunda), iki nakit akış tablosunu, iki özkaynaklar değişim tablosunu ve ilgili dipnotları yer içerir.

(TFRS 2)

Hisse Bazlı Ödemeler

Bu TFRS, karşılığında mal veya hizmet tedarik edilen veya edinilen, hisse bazlı ödeme işlemlerinde uygulanır. Mallar; stokları, sarf malzemelerini, maddi duran varlıkları, maddi olmayan duran varlıkları ve diğer finansal olmayan varlıkları içerir.

İşletme, hisse bazlı ödeme işlemlerinden elde edilen veya devralınan mal veya hizmetleri, mallar teslim alındıkça ya da hizmetler sağlandıkça muhasebeleştirir. İşletme, mal veya hizmetlerin özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda özkaynaklarda, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda ise borçlarda, anılan işlemler karşılığı meydana gelen artısları muhasebeleştirir.

Hisse bazlı ödeme işlemleri aracılığıyla elde edilen veya devralınan mal veya hizmetlerin, varlık olarak muhasebeleştirilmelerinin uygun görülmemesi durumunda, anılan kalemler gider olarak muhasebeleştirilir.

Genellikle, mal veya hizmetlerin tüketilmeleri sonucunda gider meydana gelir. Örneğin hizmetler, genellikle hemen tüketilirler ve karşı taraf hizmet verdikçe gider olarak muhasebeleştirilirler. Mallar ise belli bir süre sonra tüketilir veya stoklanmaları durumunda, daha sonraki bir tarihte satılırlar. Her iki durumda da mallar, tüketildikleri veya satıldıkları durumlarda gider olarak muhasebeleştirilirler. Fakat, bazen mal veya hizmetlerin varlık olarak muhasebeleştirilmeleri uygun görülmediginden, bunların, henüz tüketilmeden veya satılmadan önce gider olarak muhasebeleştirilmeleri gerekir. Örneğin, bir işletme, yeni bir ürünün geliştirilmesi işlemine yönelik bir projenin araştırma safhasının bir parçası olarak çeşitli mallar devralabilir. Bu mallar, henüz

tüketilmemiş olmalarına rağmen ilgili TFRS hükümleri çerçevesinde varlık olarak muhasebeleştirilmeleri uygun görülmeyebilir.

Özkaynaktan karsılanan hisse bazlı ödeme işlemlerinde gerçeğe uygun değerin güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi mümkün olmadıkça, işletme, elde edilen mal veya hizmetler ile bunlara karşılık özkaynakta meydana gelen artışı, doğrudan ilgili mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerlerinden ölçer. İşletmenin elde edilen mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde tahmin edememesi durumunda, ilgili mal veya hizmetler ile bunlara karşılık özkaynakta meydana gelen artış, özkaynaga dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerleri referans¹ alınmak suretiyle dolaylı olarak ölçülebilir.

Hisse senetleri, hisse senedi opsiyonları veya diğer özkaynaga dayalı finansal araçlar, çalışanlara, genellikle, nakit maaşları ve sağlanan diğer faydalara ek olarak ücret paketlerinin bir unsuru olarak verilir. Genelde, çalışanın ücret paketinin belirli bir unsuru karşılığında kendisinden alınan hizmetleri doğrudan ölçebilmek mümkün değildir. Özkaynaga dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerlerini doğrudan ölçmeksizin, sadece toplam ücret paketinin gerçeğe uygun değerini ölçmek de mümkün olmaz. Buna ek olarak, hisse senedi ve hisse senedi opsiyonları, bazen, esas ücretin bir unsuru olmaktan çok, ikramiye sözleşmesinin bir parçası olarak verilirler; örneğin işletmenin, hizmette kalmaları için çalışanlarını teşvik etmesi veya işletme performansının geliştirilmesine yönelik emeklerini ödüllendirmesinde olduğu gibi. Çalışanlarına, diğer ücretlerin yanı sıra hisse senedi ve hisse senedi opsiyonu da vermekte olan bir işletme, ek faydalar kazanmak için ilave ücret ödüyor demektir. Söz konusu ek faydaların gerçeğe uygun değerlerinin tahmin edilmesi muhtemelen zordur. Alınan hizmetlerin gerçeğe uygun değerlerinin ölçülmesindeki zorluk nedeniyle, işletme, söz konusu çalışma hizmetinin gerçeğe uygun değerini, özkaynaga dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerlerini referans almak suretiyle ölçer.

Özkaynaga dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerleri referans alınarak ölçülen işlemler açısından, özkaynaga dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerleri, ölçüm tarihi itibarıyla, söz konusu finansal araçların kusul ve ilkeleri de göz önünde bulundurulmak suretiyle ve mevcut olması durumunda bunların

piyasa fiyatları aracılığıyla, ölçülür.

Piyasa fiyatlarının mevcut olmaması durumunda, işletme, özkaynaga dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerini, karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli taraflarca gerçekleştirilen bir işlemde ölçüm tarihi itibarıyla anılan finansal araçların olması gereken fiyatlarının bir değerlendirme tekniği aracılığıyla belirlenmesi yoluyla tahmin eder.

Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri söz konusu olduğunda işletme, alınan mal veya hizmetler ile üstlenilen yükümlülük tutarını, söz konusu yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer. İlgili yükümlülük ödenene kadar işletme, her bir raporlama dönemi sonunda ve ayrıca yükümlülüğün ödendiği tarihte, söz konusu yükümlülüğün gerçeğe uygun değerini yeniden ölçer ve gerçeğe uygun değerde oluşan herhangi bir değişikliği kâr veya zararda finansal tablolara alır.

(TFRS 3)

İşletme Birleşmeleri

Satın alma yönteminin uygulanması aşağıdakileri gerektirir:

- (a) Edinen işletmenin belirlenmesi;
- (b) Birleşme tarihinin belirlenmesi;
- (c) Edinilen tanımlanabilir varlıkların, üstlenilen tanımlanabilir borçların ve kontrol gücü olmayan payların (azınlık paylarının) finansal tablolara yansıtılması ve ölçülmesi; ve
- (d) Serefiye veya pazarlıklı satın alma sonucunda oluşabilecek kazancın muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi.

Edinen işletme, edinilen işletmenin kontrolünü ele geçirdiği tarihi birleşme tarihi olarak belirler.

Birleşme tarihi itibarıyla edinen işletme, serefiyeden ayrı olarak, edinilen işletmenin edinilen tanımlanabilir varlıklarını, üstlenilen tanımlanabilir borçlarını ve kontrol gücü olmayan paylarını (azınlık paylarını) muhasebeleştirir.

Satın alma yönteminin uygulanmasının bir parçası olan muhasebeleştirilme koşullarını karşılayabilmesi için, birleşme tarihinde, edinilen tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen tanımlanabilir borçların, Finansal Tabloların Düzenlemesi ve Sunumuna İlişkin Kavramsal Çerçeve'deki varlık ve borç tanımlarına uyması gerekmektedir. Örneğin, edinen işletmenin beklediği ancak, edinilen işletmenin bir faaliyetini sona erdirmeye veya edinilen işletmenin çalışanlarını isten çıkarma veya yeniden yerleştirme planlarını etkileyecek şekilde gelecekte gerçekleştirmeye mecbur olmadığı maliyetler birleşme tarihinde borç olarak dikkate alınmazlar. Dolayısıyla, edinen işletme, söz konusu

maliyetleri satın alma yönteminin uygulanmasının bir parçası olarak muhasebeleştirmez. Bunun yerine edinen işletme, bu maliyetleri, diğer TFRSler uyarınca birleşme sonrası finansal tablolarında muhasebeleştirir.

Birleşme tarihinde, edinen işletme, edinilen tanımlanabilir varlıkları ve üstlenilen tanımlanabilir borçları sonradan diğer TFRSleri uygulamak için gereken şekilde sınıflandırmalı veya belirlemelidir. Edinen işletme, söz konusu sınıflandırmaları veya belirlemeleri birleşme tarihinde var oldukları şekliyle sözleşme hükümlerini, ekonomik koşulları, sahip olduğu operasyonel politikalar ile muhasebe politikalarını ve konuya ilişkin diğer tüm koşulları esas alarak yapmalıdır.

Edinen işletme, edinilen tanımlanabilir varlıkları ve üstlendiği tanımlanabilir borçları birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile ölçer.

Edinen işletme, serefiyeyi birleşme tarihi itibarıyla aşağıda yer alan (a)'nin (b)'den fazlası şeklinde ölçerek muhasebeleştirir:

(a) Aşağıdakilerin toplamı:

(i) Bu TFRS'ye uygun olarak ölçülmüş, genellikle birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümü gerektiren transfer edilmiş bedel (bkz. 37 nci Paragraf);

(ii) Bu TFRS'ye uygun olarak ölçülmüş, edinilen işletmedeki azınlık payı (kontrol gücü sağlamayan pay) tutarı ve

(iii) Asamalı olarak gerçekleşen bir işletme birleşmesinde (bkz. 41 ve 42 nci Paragraflar) edinen işletmenin daha önceden elde tuttuğu edinilen işletmedeki özkaynak payının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri.

(b) Bu TFRS'ye uygun olarak ölçülmüş, edinilen tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen tanımlanabilir borçların birleşme tarihindeki net tutarları.

Bazen, edinen işletme, pazarlıklı bir satın alım yapar, ortaya çıkan kazancı birleşme tarihinde kar veya zararda muhasebeleştirir.

(TFRS 4)

Sigorta Sözleşmeleri

Sigortacı, her raporlama dönemi sonunda, sigorta sözleşmelerinin gelecekteki nakit akıslarına ilişkin cari tahminler kullanarak, muhasebeleştirmiş olduğu sigorta borçlarının yeterli olup olmadığını değerlendirir. Eğer bu değerlendirme, gelecekteki tahmini nakit akıslarının ışığında sigorta borçlarının defter değerinin yetersiz olduğunu gösterirse, açığın tümü kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

(TFRS 5)

Satis Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

“TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı doğrultusunda duran varlık olarak sınıflandırılmış olan varlıklar, bu TFRS’de yer alan satış amaçlı elde tutulma koşullarını karşılayana kadar dönen varlık olarak sınıflandırılmaz. Bir işletmenin yeniden satmak amacı ile edinmiş olduğu, normalde duran varlık olarak işlem göreceği bir sınıfa dahil olan varlıklar, bu TFRS doğrultusunda satış amaçlı elde tutulma koşulunu sağlamadığı sürece dönen varlık olarak sınıflandırılmaz.

Bir duran varlığın defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtasıyla geri kazanılacak olması durumunda işletme, söz konusu duran varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satış amaçlı olarak sınıflandırır.

İşletme satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir duran varlığı (veya elden çıkarılacak duran varlık grubunu) defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçer.

Ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir duran varlık (veya elden çıkarılacak varlık grubu), defter değeri ile dağıtım maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanıyla ölçülür.

(TFRS 6)

Maden Kaynaklarının Arastirilmesi ve Degerlendirilmesi

Bir isletme arastirma ve degerlendirme harcamalarına iliskin muhasebe politikalarini; eger degisiklik, finansal tablo kullanicilarinin ekonomik karar alma ihtiyaclarina yönelik daha fazla bilgi veriyorsa ve bu ihtiyaclar açısından finansal tablolari daha az güvenilir yapmiyor veya daha güvenilir hale getiriyorsa ya da söz konusu ihtiyaclar açısından daha az bilgi veren bir sonuç dogurmuyorsa, degistirebilir. Isletme finansal tablo kullanicilarinin karar alma ihtiyaclari açısından ilgililik ve güvenilirlik hususlarini TMS 8'deki kriterler çerçevesinde degerlendirir.

Bilgiler ve kosullar, arastirma ve degerlendirme varliginin defter degerinin geri kazanilabilir tutarini asabilecegini gösterdiginde arastirma ve degerlendirme varliklari deger düşüklüğü açısından degerlendirilir. Bilgiler ve kosullar, defter degerinin geri kazanilabilir tutari astigini gösterdiginde bir isletme, olusan deger düşüklüğü zararini TMS 36 uyarınca ölçer, sunar ve kamuya açıklar.

(TFRS 8)

Faaliyet Bölümleri

Bir isletme, finansal tablo kullanicilarinin, isletmenin gerçeklestirdigi faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteligini ve finansal etkilerini degerlendirmelerini mümkün kılan bilgileri açıklar.

Faaliyet bölümü, bir isletmenin:

(a) Hasilat elde edebildigi ve harcama yapabildigi (ayni isletmenin diger kısımlari ile yapılan islemlere iliskin hasilat ve giderler de dahil olmak üzere)

isletme faaliyetlerinde bulunan,

(b) Faaliyet sonuçlarının, bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin kararların alınması ve bölümün performansının değerlendirilmesi amacıyla işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından düzenli olarak gözden geçirildiği ve

(c) Hakkında ayrı finansal bilgilerin mevcut olduğu bir kismidir.

İşletme, aşağıdaki sayısal alt sınırlarından herhangi birini karşılayan faaliyet bölümüne ilişkin bilgiyi ayrı raporlar:

(a) İşletme dışı müşterilere yapılan satışlar ve bölümler arası satışlar veya transferler de dahil olmak üzere, raporlanan hasılatının, işletme içi ve dışı tüm faaliyet bölümlerinin toplam hasılatının yüzde 10'unu veya daha fazlasını oluşturmaması.

(b) Raporlanan kârının veya zararının mutlak tutarının, (i) zarar bildirmemiş olan tüm faaliyet bölümlerinin birleştirilerek raporlanmış kârının, ve (ii) zarar bildirmiş olan tüm faaliyet bölümlerinin birleştirilerek raporlanmış zararının, mutlak rakamlarla, yüzde 10'u veya daha fazlası olması.

(c) Varlıklarının, tüm faaliyet bölümlerinin toplam varlıklarının yüzde 10'u veya daha fazlası olması. Yönetimin bölüme ilişkin bilgilerin finansal tablo kullanıcıları için faydalı olacağına inanması durumunda, yukarıdaki sayısal alt sınırlardan herhangi birini karşılamayan faaliyet bölümleri raporlanabilir bölümler olarak değerlendirilebilir ve bunlara ilişkin bilgiler ayrı olarak açıklanabilir.

Faaliyet bölümleri tarafından raporlanan toplam dış hasılatın işletmenin hasılatının yüzde 75'inden düşük olması durumunda, işletme hasılatının en az yüzde 75'i raporlanabilir bölümlere dahil oluncaya kadar, ek faaliyet bölümleri, raporlanabilir bölüm olarak tanımlanır.

(TFRS 9)

Finansal Araçlar

İşletme, finansal bir varlığı veya finansal bir yükümlülüğü, sadece finansal araca ilişkin sözleşme hükümlerine taraf olduğunda finansal durum tablosuna alır. İşletme, finansal bir varlığı ilk defa finansal tablolara alması sırasında sınıflandırır ve ölçer.

Finansal varlıkların normal yoldan alımı veya satımı, işlem tarihinde ya da teslim tarihinde muhasebeleştirme yöntemlerinden biri kullanılarak finansal tablolara alınır ve finansal tablo dışı bırakılır.

İşletme bir finansal varlığı, yalnızca, aşağıdaki durumlarda finansal tablo dışı bırakır:

- (a) Finansal varlıktan kaynaklanan nakit akıslarına ilişkin sözleşmeden doğan hakların süresinin dolması veya
- (b) Finansal varlığı devretmesi ve bu devir işleminin finansal tablo dışı bırakma şartlarını sağlaması.

İşletme bir finansal varlığı, sadece aşağıdaki durumlardan biri gerçekleştiğinde devretmiş sayılır:

- (a) Finansal varlıktan kaynaklanan nakit akıslarının elde edilmesini sağlayan sözleşmeye bağlı hakları devretmesi ya da
- (b) Finansal varlıktan kaynaklanan nakit akıslarının elde edilmesini sağlayan sözleşmeye bağlı hakları elde tutması ancak nakit akıslarının bir ya da birden fazla alıcıya ödenmesi konusunda bir mükellefiyeti üstlenmesi.

İşletme, finansal tablo dışı bırakma şartlarını sağlayacak şekilde finansal varlığı devrettiği ve bir bedel karşılığında finansal varlığa yönelik hizmet sağlama hakkını elinde bulundurduğu durumlarda, bu hizmet anlaşmasını bir hizmet varlığı ya da hizmet yükümlülüğü olarak finansal tablolara alır. Elde edilecek bedelin verilen hizmet karşılığında yetersiz kalacağının beklenmesi durumunda, hizmet mükellefiyeti için gerçeğe uygun değeri üzerinden bir hizmet yükümlülüğü finansal tablolara alınır. Elde edilecek bedelin yapılan hizmetin bedelinden fazla olacağının beklenmesi durumunda ise, söz konusu hizmet hakkı için, finansal varlığın defter değerinin dağıtılma esasları uyarınca tespit edilen tutar üzerinden bir hizmet varlığı finansal tablolara alınır.

Bir finansal varlığın tamamen finansal tablo dışı bırakılması halinde aşağıdakiler arasındaki fark, kâr veya zarar olarak finansal tablolara alınır:

(a) Defter değeri (varlığın finansal tablo dışı bırakıldığı tarihte ölçülen) ile

(b) Elde edilen bedel (elde edilen yeni varlıklardan, üstlenilen yeni yükümlülüklerin çıkarılması sonucunda bulunan bedel dâhil).

Bir finansal varlığın bir kısmı devredilmisse (örneğin borçlanma aracının bir parçası olan faiz kaynaklı nakit akışları devredilmisse) ve devredilen kısım bütünüyle finansal tablo dışı bırakma şartlarını taşıyorsa; finansal varlığın defter değeri, finansal tablo dışı bırakılan kısım ile finansal tabloda gösterilmeye devam edilen kısım arasında bunların devir tarihindeki gerçeğe uygun değerleri nispetinde dağıtılır. Bu amaçla, elde bulundurulmuş hizmet varlığı, finansal tabloda gösterilmeye devam edilen kısım gibi işlem görür. Aşağıdakiler arasındaki fark, kâr veya zarar olarak finansal tablolara alınır:

(a) Finansal tablo dışı bırakılan kısma tekabül eden defter değeri ile

(b) Finansal tablo dışı bırakılan kısım karşılığında elde edilen bedel (elde edilen yeni varlıklardan, üstlenilen yeni yükümlülüklerin çıkarılması sonucunda bulunan bedel dâhil).

Isletmenin devredilen varligin sahipliginden kaynaklanan bütün risk ve getirileri önemli ölçüde elinde tutmaya devam etmesi halinde isletme, devredilen varligin tamamini finansal tabloda göstermeye devam eder ve elde edilen bedel karsiliginda bir finansal yükümlülüğü finansal tablolara alır. Isletme, daha sonraki dönemlerde, devredilen varliktan saglanan her türlü geliri ve finansal yükümlülüğünden kaynaklanan her türlü gideri finansal tablolara alır.

Bir finansal yükümlülük (veya finansal yükümlülüğün bir kısmi) sadece, ilgili yükümlülük ortadan kalktiği zaman; diger bir ifadeyle, sözleşmede belirlenen yükümlülük yerine getirildiginde, iptal edildiginde veya zamanasimina ugradiginde, finansal durum tablosundan çıkarilir.

Ortadan kalkan veya baska bir tarafa devredilen finansal yükümlülüğün (veya finansal yükümlülüğün bir kısminin) defter degeri ile bu yükümlülüğe ilişkin olarak ödenen tutar (devredilen her türlü nakit disi varlik veya üstlenilen her türlü yükümlülük de dâhil) arasindaki fark, kâr veya zarar olarak finansal tablolara alinir.

Isletme sadece finansal varliklari yönetimi için kullandigi is modelini degistirdiginde, bu degisiklikten etkilenen tüm finansal varliklari yeniden siniflandirir. Isletme, herhangi bir finansal yükümlülüğü yeniden siniflandirmaz.

Isletme, bir finansal varligi veya finansal yükümlülüğü ilk defa finansal tablolara alirken gerçeğe uygun degerinden ölçer. Gerçeğe uygun deger degisimleri kâr veya zarara yansitilanlar disindaki finansal varlik ve yükümlülüklerin ilk ölçümünde, bunlari edinimiyle veya ihraciyla dogrudan iliskilendirilebilen islem maliyetleri de gerçeğe uygun degere ilave edilir veya gerçeğe uygun degerden düşülür.

Ilk defa finansal tablolara alindikdan sonra, isletme bir finansal varligi asagidaki

şekilde ölçer:

- (a) İtfa edilmiş maliyetinden,
- (b) Gerçeğe uygun değer değişimini diğer kapsamlı gelire yansıtarak veya
- (c) Gerçeğe uygun değer değişimini kâr veya zarara yansıtarak.

(TFRS 10)

Konsolide Finansal Tablolar

Asagidaki kosullarin tamamini karsilayan bir ana ortaklik konsolide finansal tablo sunmak zorunda degildir:

(i) Ana ortakligin baska bir isletmenin tamamen sahip oldugu bir bagli ortaklik olmasi ya da baska bir isletmenin kismen sahip oldugu bir bagli ortaklik olmasi ve oy hakki olmayan ortaklar da dâhil olmak üzere, diger ortaklara ana ortakligin konsolide finansal tablo sunmayacaginin bildirilmis olmasi ve ortaklarin da bu duruma itiraz etmemis olmasi,

(ii) Ana ortakligin borçlanma araçlarının ya da özkaynaga dayali finansal araçlarının kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar da dâhil olmak üzere, yerli veya yabancı bir sermaye piyasasında veya tezgâh üstü piyasada) işlem görmüyor olmasi,

(iii) Ana ortakligin, herhangi bir finansal aracın kamuya açık bir piyasada ihraci için bir sermaye piyasasi otoritesine veya düzenleyici diger bir kuruma, finansal tablolarini vermek suretiyle basvuruda bulunmus olmamasi veya basvuruda bulunma sürecinde olmamasi ve

(iv) Ana ortaklik veya ara kademe bir ana ortakligin kamunun kullanimina açık ve bu TFRS uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansitilerek ölçülen veya konsolide edilen bagli ortakliklerinin TFRS'lere uygun finansal tablolar hazirliyor olmasi.

Yatirimci isletme, yatırım yaptigi isletmeyi ancak ve ancak asagidaki göstergelerin tümü birden mevcut olduğunda kontrol eder:

(a) Yatırım yaptigi isletme üzerinde güce sahiptir.

(b) Yatırım yaptigi isletmeyle olan iliskisinden dolayı degisken getirilere maruz kalmakta veya bu getirilerde hak sahibi olmaktadır.

(c) Elde edeceği getirilerin miktarini etkileyebilmek için yatırım yaptigi isletme

zerindeki gücünü kullanma imknina sahiptir.

(TFRS 11)

Müsterek Anlasmalar

Müsterek anlasma, iki veya daha fazla tarafın üzerinde müsterek kontrole sahip olduğu anlasmadır.

Müsterek anlasmanın özellikleri su sekildedir:

- (a) Taraflar, szlesmeye bağlı bir anlasma ile sinirlendirilmiştir.
- (b) Szlesmeye bağlı anlasma, söz konusu tarafların iki veya daha fazlasına anlasmanın müsterek kontrolünü vermektedir.

Müsterek anlasma bir müsterek faaliyet ya da bir is ortaklıdır.

Müsterek kontrol, bir anlasma üzerindeki kontrolün szlesmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Bu kontrol, ilgili faaliyetlere ilişkin kararların kontrolü paylasan tarafların oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği bir durumda vardır.

Müsterek faaliyet, anlasmanın müsterek kontrolüne sahip taraflarının bu anlasmayla ilgili varlıklar üzerinde haklara ve borçlara ilişkin ykmllklere sahip oldukları müsterek anlasmadır. Söz konusu taraflara müsterek faaliyet katılımcıları denir.

Is ortaklığı, anlasmanın müsterek kontrolüne sahip taraflarının bu anlasmanın net varlıkları üzerinde haklara sahip oldukları müsterek anlasmadır. Söz konusu

tarafllara is ortakligi katilimcileri denir.

Üç tarafın bir anlaşma olusturdugunu varsayınız: A, anlaşmaya ilişkin oy haklarının yüzde 50'sine, B yüzde 30'una ve C ise yüzde 20'sine sahiptir. A, B ve C'nin taraf olduğu sözleşmeye bağlı anlaşma, ilgili faaliyetlere ilişkin kararların en az yüzde 75 oy hakkı ile alınacağını belirtmektedir. A herhangi bir kararı engelleyebilecek güce sahip olmasına rağmen, bunun için B'nin muvafakatine ihtiyaç duyacağı için tek başına anlaşmayı kontrol edememektedir. A ve B birlikte hareket etme yönünde mutabakata varmadan anlaşmanın ilgili faaliyetlerine ilişkin karar alınamadığı için, ilgili faaliyetlere ilişkin kararların en az yüzde 75 oy hakkı ile alınacağını belirleyen sözleşmeye bağlı anlaşma hükümleri, A ve B'nin anlaşma üzerinde müsterek kontrole sahip olduklarını göstermektedir.

Bir anlaşmada üç tarafın bulunduğunu varsayınız: A anlaşmadaki oy haklarının yüzde 50'sine, B ve C'den her biri ise yüzde 25'ine sahiptir. A, B ve C'nin taraf olduğu sözleşmeye bağlı anlaşma, ilgili faaliyetlere ilişkin kararların en az yüzde 75 oy hakkı ile alınacağını belirtmektedir. A herhangi bir kararı engelleme gücüne sahip olmasına rağmen, B veya C'den herhangi birinin muvafakatine ihtiyaç duyacağı için tek başına anlaşmayı kontrol edememektedir. Bu örnekte A, B ve C anlaşmayı birlikte kontrol etmektedirler. Ancak, oy haklarının yüzde 75'ine ulaşabilecek birden fazla taraf birlikteligi bulunmaktadır (A ve B veya A ve C birliktelikleri). Böyle bir durumda, müsterek anlaşmadan söz edebilmek için taraflar arasındaki sözleşmeye bağlı anlaşmada hangi taraf birlikteliğinin ilgili faaliyetlere ilişkin kararlar için oybirliğiyle mutabakatının gerekeceğinin belirlenmesi gerekmektedir.

(TFRS 13)

Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü

Gerçeğe uygun değer ölçümünün amacı her iki durumda da aynı olup, bu amaç mevcut piyasa koşullarında, piyasa katilimcileri arasında bir varlığın satışına veya bir borcun devrine yönelik olarak ölçüm tarihinde olagan bir işlemdeki

fiyatın tahmin edilmesidir (diğer bir ifadeyle, varlığı elinde bulunduran veya borçlu konumda olan piyasa katılımcisinin bakış açısıyla ölçüm tarihindeki çıkış fiyatıdır).

Gerçeğe uygun değer, piyasa bazlı bir ölçüm olduğu için riske ilişkin varsayımları da dahil olmak üzere piyasa katılımcılarının varlıkları ve borçları fiyatlandırırken kullanacakları varsayımlar kullanılarak ölçülür. Sonuç olarak, işletmenin varlığı elinde tutma ya da borcu ödeme veya başka bir şekilde yerine getirme niyetinin bulunması, gerçeğe uygun değer ölçümünde dikkate alınmaz.

Muhasebe ölçümünün temel konusu varlıklar ve borçlar olduğundan gerçeğe uygun değer tanımı varlıklara ve borçlara odaklanır. Ayrıca, bu TFRS gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen işletmenin kendi özkaynağına dayalı finansal araçlarına da uygulanır.

Gerçeğe uygun değer ölçümünde, varlığın satışına veya borcun devrine ilişkin işlemin:

(a) Varlığa veya borca ilişkin asıl piyasada ya da

(b) Asıl piyasanın bulunmadığı durumlarda, varlığa veya borca ilişkin en avantajlı piyasada

gerçekleştiği varsayılır.

Gerçeğe uygun değer ölçümü, finansal veya finansal olmayan borcun veya işletmenin kendi özkaynağına dayalı finansal aracın (örneğin, işletme birleşmesinin bedeli olarak ihraç edilen özkaynak paylarının) ölçüm tarihinde piyasa katılımcısına devredildiğini varsayar. Borcun veya işletmenin kendi özkaynağına dayalı finansal aracın devri aşağıdaki varsayımları içerir:

(a) Borç ödenmemiş olarak kalmalı ve devralan piyasa katılımcısının bu

yükümlülüğü yerine getirmesi gerekmektedir. Borç, ölçüm tarihinde alacakliya ödenmemis ya da baska bir sekilde sonlandırılmamis olmalıdır.

(b) Isletmenin kendi özkaynagina dayali finansal araç, ödenmemis olarak kalmali ve devralan piyasa katilimcisi finansal araç ile ilgili haklari ve sorumluluklari üstleniyor olmalıdır. Finansal araç ölçüm tarihinde iptal edilmemis ya da baska bir sekilde sonlandırılmamis olmalıdır.

Isletmenin kendi özkaynagina dayali özdes veya benzer bir finansal aracın veya borcun devrine iliskin kotasyon fiyatı bulunmadığında ve özdes bir kalem baskası tarafından varlık olarak elde tutulmadığında, isletme özkaynaga dayali finansal aracın veya borcun gerçeğe uygun değerini, özkaynak üzerindeki hakkı ihraç eden veya borçlu konumda olan bir piyasa katilimcisinin bakış açisiyle değerlendirme yöntemi kullanmak suretiyle ölçer.

Örneğin, isletme bugünkü değer yöntemini uygularken aşağıdakilerden birini dikkate alabilir:

(a) Piyasa katilimcisinin yükümlülüğü üstlendiğinde ödemesi gereken bedel dahil olmak üzere, yükümlülüğü yerine getirirken katlanmayı beklediği gelecekteki nakit çıkışlarını (bakınız: B31-B33 paragrafları).

(b) Piyasa katilimcisinin özkaynaga dayali özdes bir finansal aracı veya borcu (piyasa katilimcileri tarafından asıl piyasada aynı sözleşme hükümlerine sahip özdes bir kalemi fiyatlandırırken kullanılan varsayımları kullanarak) ihraç ederken alacağı ya da üstleneceği tutarı.

Isletmelerin her zaman varlıklarını edinirken ödedikleri fiyattan satmaları beklenmez. Benzer şekilde, isletmelerin her zaman borçlarını üstlenirken aldıkları fiyat üzerinden devretmeleri beklenmez. Çoğu durumda, işlem fiyatı gerçeğe uygun değere esit olacaktır (örneğin bu tür bir durum, bir varlığın alım işleminin aynı tarihte bu varlığın satılacağı piyasada gerçekleşmiş olması durumunda söz konusu olabilir).

İşletme, gerçeğe uygun değeri ölçmek için yeterli verinin bulunduğu ve koşullara uygun olan, ilgili gözlemlenebilir girdilerin kullanımını azami seviyeye çıkaran ve gözlemlenebilir olmayan girdilerin kullanımını asgari seviyeye indiren değerlendirme yöntemlerini kullanır.

Seviye 1 girdileri İşletmenin ölçüm tarihinde erisebileceği, özdes varlıkların veya borçların aktif piyasalardaki kotasyon fiyatlarıdır (düzeltilmemiş olan fiyatlar).

Seviye 2 girdileri Varlığa veya borca ilişkin doğrudan veya dolaylı şekilde gözlemlenebilir olan, Seviye 1 içerisindeki kotasyon fiyatları dışındaki girdilerdir.

Seviye 3 girdileri Varlığa veya borca ilişkin gözlemlenebilir olmayan girdilerdir.

(TFRS 14)

Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları

İşletme, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini finansal tablolarına yansıtmaya başlamak amacıyla muhasebe politikalarını değiştiremez. İşletme, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin finansal tablolara alınmasına, ölçümüne, değer düşüklüğüne ve finansal tablo dışı bırakılmasına ilişkin muhasebe politikalarını yalnızca, söz konusu değisiklığın finansal tabloları, güvenilirliklerini azaltmaksızın, kullanıcıların ekonomik karar verme ihtiyaçları açısından daha uygun ve ilgili hale getirmesi veya söz konusu ihtiyaçlar açısından uygunluk ve ilgililiklerini azaltmaksızın, daha güvenilir hale getirmesi durumunda değiştirebilir.

İşletme, aşağıda yer alan bakiyeleri finansal durum tablosunda ayrı kalemler

olarak sunar:

- (a) Tüm düzenlemeye dayali erteleme hesabi borç bakiyeleri toplami ve
- (b) Tüm düzenlemeye dayali erteleme hesabi alacak bakiyeleri toplami.

Bu Standardi uygulamayi seçen bir isletme, finansal tablo kullanicilarinin asagidaki hususlari degerlendirebilmesine imkân saglayan bilgileri açıklar:

- (a) Isletmenin sundugu mal veya hizmetler karsiliginda müsterilerden talep edebildigi fiyati (veya fiyatları) belirleyen tarife düzenlemesinin yapisini ve tarife düzenlemesiyle iliskili riskleri ve
- (b) Bu tarife düzenlemesinin isletmenin finansal durumu, finansal performansi ve nakit akislari üzerindeki etkileri.

Finansal tablo kullanicilarinin, tarife düzenlemesine tabi faaliyetlerinin yapisini ve bu faaliyetlerle iliskili riskleri degerlendirebilmesine yardimci olmasi amaciyla isletme, tarife düzenlemesine tabi faaliyetlerinin her bir türü için asagidakileri açıklar:

- (a) Tarife düzenlemesine tabi faaliyetin yapisi ve kapsamı ile tarife belirleme sürecinin yapisi hakkında özet bilgi,
- (b) Tarife düzenleyicisinin (ya da düzenleyicilerinin) kimligi. Tarife düzenleyicisinin iliskili taraf olmasi (TMS 24 Iliskili Taraf Açiklamalari'nda tanimlandigi sekliyle) durumunda isletme, nasıl iliskili olunduguna dair bilgileri de dâhil ederek, bu hususu açıklar.
- (c) Risk ve belirsizliklerin, düzenlemeye dayali erteleme hesabi borç bakiyesinin her bir sinifinin (diger bir ifadeyle her bir maliyet veya gelir türünün) gelecekte geri kazanilmasini veya düzenlemeye dayali erteleme hesabi alacak bakiyesinin her bir sinifinin gelecekte iptal edilmesini, nasıl etkiledigi.

(TFRS 15)

Müsteri Sözleşmelerinden Hasılat

İşletme, ancak aşağıdaki şartların tamaminin karşılanması durumunda, müşteriyle yapılan bir sözleşmeyi bu Standart kapsamında muhasebeleştirir:

- (a) Sözleşmenin tarafları sözleşmeyi (yazılı, sözlü veya diğer ticari teamüllere uygun olarak) onaylamış ve kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmiştir,
- (b) İşletme, devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili her bir tarafın haklarını tanımlayabilmektedir,
- (c) İşletme, devredilecek mal veya hizmetler için yapılacak ödeme koşullarını tanımlayabilmektedir,
- (d) Sözleşme özü itibarıyla ticari niteliktedir (baska bir ifadeyle, sözleşmenin bir sonucu olarak işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarında, zamanlamasında ve riskinde değişiklik beklenmektedir),
- (e) İşletmenin müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığında hak kazanacağı bedeli tahsil edecek olması muhtemeldir. İşletme bir bedelin tahsil edilebilirliğinin muhtemel olup olmadığını değerlendirirken, sadece müşterinin bu bedeli vadesinde ödeme kabiliyetini ve niyetini dikkate alır. İşletmenin tahsiline hak kazanacağı bedel, müşteriye bir fiyat avantajı teklif etmesi nedeniyle, sözleşmede belirtilen fiyattan düşük olabilir.

İşletme taahhüt edilen bir mal veya hizmeti (baska bir ifadeyle, bir varlığı) müşteriye devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (veya getirdikçe) hasılatı finansal tablolara alır. Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe) varlık devredilmiş olur.

Mal ve hizmetler alındığında ve kullanıldığında, bir an için bile olsa, varlık niteliği tasırlar (çoğu hizmette olduğu gibi). Bir varlığın kontrolü, varlığın

kullanimini yönetebilme ve varligin kalan tüm faydasini büyük ölçüde elde edebilme gücünü ifade eder. Kontrol, baska isletmelerin varligin kullanimini yönetebilmesini ve ondan fayda elde etmesini engelleyebilme gücünü kapsamaktadır. Bir varligin faydasi asagida örnekleri verilen birçok yolla dogrudan veya dolayli olarak elde edilebilen potansiyel nakit akislaridir (nakit girisleridir veya nakit çıkislarindan tasarruftur):

- (a) Varligin mal üretimi veya hizmet sunumu için kullanilmasi (kamu hizmetleri dâhil),
- (b) Varligin baska varliklari degerini arttirmek için kullanilmasi,
- (c) Varligin yükümlülükleri yerine getirmek veya giderleri azaltmak için kullanilmasi,
- (d) Varligin satilmasi veya takas edilmesi,
- (e) Varligin bir borcun teminati olarak rehin verilmesi,
- (f) Varligin elde tutulmasi.

Bir edim yükümlülüğü yerine getirildiginde (veya getirildikçe) isletme bu edim yükümlülüğüne tekabül eden islem bedelini hasilat olarak finansal tablolara alır.

Isletme bir müşteriyle sözleşme yapilmasi için katlanilan ek maliyetleri geri kazanmayi bekliyorsa, bu maliyetleri varlik olarak finansal tablolara alır.

Sözleşme yapilmasi için katlanilan ek maliyetler, isletmenin bir müşteriyle sözleşme yapmasi halinde katlanacagi, sözleşme yapmamis olsaydi katlanmayacagi maliyetlerdir (örneğin satis komisyonlari).

Sözleşmenin yapilip yopilmadigindan bagimsiz olarak, sözleşme yapilmasi için katlanilan maliyetler (sözleşmenin yapilip yopilmadigina bakilmaksizin müşteriye açıkça fatura edilebilen maliyetler hariç) gider olarak finansal tablolara alinir.

Müsteriyle yapılan bir sözleşme yerine getirilirken katlanılan maliyetlerin başka bir Standardin kapsamında olmaması durumunda, işletme, ancak aşağıdaki şartların tamamının karşılanması halinde, söz konusu maliyetleri varlık olarak finansal tablolara alır:

- (a) Maliyetlerin, doğrudan bir sözleşmeyle ilişkili olması veya işletmenin belirleyebildiği muhtemel bir sözleşmeyle ilişkili olması (örneğin, mevcut bir sözleşmenin yenilenmesi kapsamında verilmesi söz konusu olan hizmetlerle ilgili maliyetler veya henüz onaylanmamış belirli bir sözleşme kapsamında devredilecek bir varlığın tasarlanma maliyetleri),
- (b) Maliyetlerin, işletmenin gelecekte edim yükümlülüklerini yerine getirmede (veya yerine getirmeye devam etmede) kullanacağı kaynakları yaratması veya geliştirmesi,
- (c) Maliyetlerin geri kazanılmasının beklenmesi.

Taraflardan biri sözleşmeyi yerine getirdiğinde, işletmenin edimi ile müşterinin ödemesi arasındaki ilişkiye bağlı olarak, işletme, sözleşmeyi bir sözleşme varlığı veya sözleşme yükümlülüğü olarak finansal durum tablosunda gösterir. İşletme bedele ilişkin kosulsuz haklarını bir alacak olarak ayrı şekilde gösterir.

(TFRS 16)

Kiralamalar

Isletme, sözleşmenin başlangıcında, sözleşmenin kiralama sözleşmesi olup olmadığını ya da kiralama işlemi içerip içermediğini değerlendirir. Sözleşmenin, bir bedel karşılığında tanımlanan varlığın kullanımını kontrol etme hakkını belirli bir süre için devretmesi durumunda bu sözleşme, bir kiralama sözleşmesidir ya da bir kiralama işlemi içerir.

Kiracı, bir kiralama bileşeni ile bir veya daha fazla ilave kiralama bileşeni veya kiralama niteliği taşımayan bileşen içeren bir sözleşme için, sözleşmede yer alan bedeli, kiralama bileşeninin nispi tek başına fiyatını ve kiralama niteliği taşımayan bileşenlerin toplam tek başına fiyatını esas alarak her bir kiralama bileşenine dağıtır.

Kiraya veren, bir kiralama bileşeni ile bir veya daha fazla ilave kiralama bileşeni veya kiralama niteliği taşımayan bileşen içeren bir sözleşme için, sözleşmede yer alan bedeli dağıtır.

Isletme, aşağıda belirtilen her iki süreyi de dikkate alarak kiralama süresini, iptal edilemez kiralama süresi olarak belirler:

(a) Kiracının kiralamayı uzatma hakkı veren bir opsiyonu kullanacağından makul ölçüde emin olması durumunda bu opsiyonun kapsadığı süre ve

(b) Kiracının kiralamayı sonlandırma hakkı veren bir opsiyonu kullanmayacağından makul ölçüde emin olması durumunda bu opsiyonun kapsadığı süre.

Kiracı, kiralamanın fiilen başladığı tarihte kullanım hakkı varlığını maliyeti

üzerinden ölçer.

Kullanım hakkı varlığının maliyeti aşağıdakileri içerir:

- (a) Kira yükümlülüğünün ilk ölçüm tutarı,
- (b) Kiralamanın fiilen başladığı tarihte veya öncesinde yapılan tüm kira ödemelerinden, alınan tüm kiralama tesviklerinin düşülmesiyle elde edilen tutar,
- (c) Kiracı tarafından katlanılan tüm baslangıçtaki doğrudan maliyetler ve
- (d) Dayanak varlığın sökülmesi ve tasinmasıyla, yerleştirildiği alanın restore edilmesiyle ya da dayanak varlığın kiralamanın hüküm ve koşullarının gerektirdiği duruma getirilmesi için restore edilmesiyle ilgili olarak kiracı tarafından katlanılacak tahmini maliyetler (bu maliyetlerin stok üretimi için katlanıldığı durumlar hariç). Kiracı, kiralamanın fiilen başladığı tarihte ya da dayanak varlığı belirli bir süre kullanmasının sonucu olarak bu maliyetlere ilişkin yükümlülüğe katlanır.

Kiralamanın fiilen başladığı tarihte kiracı, kira yükümlülüğünü o tarihte ödenmemiş olan kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden ölçer. Kira ödemeleri, kiralamadaki zimmî faiz oranının kolaylıkla belirlenebilmesi durumunda, bu oran kullanılarak iskonto edilir. Kiracı, bu oranın kolaylıkla belirlenememesi durumunda, kiracının alternatif borçlanma faiz oranını kullanır.

Kiralamanın fiilen başladığı tarihte, kira yükümlülüğünün ölçümüne dâhil edilen kira ödemeleri, dayanak varlığın kiralama süresi boyunca kullanım hakkı için yapılacak ve kiralamanın fiilen başladığı tarihte ödenmemiş olan aşağıdaki ödemelerden oluşur:

- (a) Sabit ödemelerden her türlü kiralama tesvik alacaklarının düşülmesiyle bulunan tutar,
- (b) İlk ölçümü kiralamanın fiilen başladığı tarihte bir endeks veya oran kullanılarak yapılan, bir endeks veya orana bağlı degişken kira ödemeleri,

(c) Kalinti deger taahhütleri kapsamında kiraci tarafindan ödenmesi beklenen tutarlar,

(d) Kiracinin satin alma opsiyonunu kullanacagindan makul ölçüde emin olması durumunda bu opsiyonun kullanım fiyatı ve

(e) Kiralama süresinin kiracinin kiralamayı sonlandırmak için bir opsiyon kullanacağını göstermesi durumunda, kiralamanın sonlandırılmasına ilişkin ceza ödemeleri.

Kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra, ölçüm yöntemlerinden birini uygulamaması durumunda kiracı, kullanım hakkı varlığını maliyet yöntemini uygulayarak ölçer.

Kiracı maliyet yöntemini uygularken, kullanım hakkı varlığını:

(a) Birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmüş ve

(b) Kira yükümlülüğünün yeniden ölçümüne göre düzeltilmiş

maliyeti üzerinden ölçer.

Kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra kiracı, kira yükümlülüğünü aşağıdaki şekilde ölçer:

(a) Defter değerini, kira yükümlülüğündeki faizi yansıtacak şekilde artırır,

(b) Defter değerini, yapılan kira ödemelerini yansıtacak şekilde azaltır ve

(c) Defter değerini, yeniden değerlendirmeleri ve kiralamada yapılan değişiklikleri yansıtacak şekilde ya da revize edilmiş özü itibarıyla sabit kira ödemelerini yansıtacak şekilde yeniden ölçer.

Kiraci, nakit akis tablosunda:

- (a) Kira yükümlülüğünün anapara kısmına ilişkin nakit ödemeleri, finansman faaliyetlerinde,
 - (b) Kira yükümlülüğünün faiz kısmına ilişkin nakit ödemeleri, TMS 7 Nakit Akis Tabloları'nın ödenen faizlere ilişkin hükümleri çerçevesinde,
 - (c) Kısa vadeli kira ödemeleri, düşük değerli varlıkların kiralamasına ilişkin ödemeler ve kira yükümlülüğünün ölçümüne dâhil edilmeyen değişken kira ödemeleri, işletme faaliyetlerinde
- sınıflandırır.

Kiraya veren, kiralamaların her birini faaliyet kiralaması ya da finansal kiralama olarak sınıflandırır.

Bir kiralama, dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirileri önemli ölçüde devretmesi halinde finansal kiralama olarak sınıflandırılır. Bir kiralama, dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirileri önemli ölçüde devretmemesi halinde, faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.

Kiraya veren, kiralamanın fiilen başladığı tarihte, finansal kiralama kapsamında elde tutulan varlıkları finansal durum tablosuna alır ve bunları net kiralama yatırıma esit tutarda bir alacak olarak sunar.

Kiralamanın fiilen başladığı tarihte net kiralama yatırımının ölçümüne dâhil edilen kira ödemeleri, kiralamanın fiilen başladığı tarihte alınmamış olan ve dayanak varlığın kiralama süresi boyunca kullanım hakkı için yapılacak olan aşağıdaki ödemelerden oluşur:

- (a) Sabit ödemelerden her türlü kiralama tesvik borçlarının düşülmesiyle

bulunan tutar,

- (b) İlk ölçümü kiralamanın fiilen başladığı tarihte bir endeks veya oran kullanılarak yapılan, bir endeks veya orana bağlı değişken kira ödemeleri,
- (c) Kiracı tarafından, kiracıyla ilişkili bir tarafça veya kalinti değer taahhüdü kapsamındaki yükümlülükleri yerine getirebilecek finansal yeterliliğe sahip, kiraya verenle ilişkili olmayan üçüncü bir tarafça kiraya verene sağlanan her türlü kalinti değer taahhütleri,
- (d) Kiracının satın alma opsiyonunu kullanacağından makul ölçüde emin olması durumunda bu opsiyonun kullanım fiyatı ve
- (e) Kiralama süresinin kiracının kiralamayı sonlandırmak için bir opsiyon kullanacağını göstermesi durumunda, kiralamanın sonlandırılmasına ilişkin ceza ödemeleri.

Kiraya veren, kiralama süresi boyunca finansman gelirini sistematik ve rasyonel bir biçimde dağıtmayı amaçlar. Kiraya veren, döneme ilişkin kira ödemelerini, anaparayı ve kazanılmamış finansman gelirini azaltmak üzere brüt kiralama yatirimından düşer.

Kiraya veren, faaliyet kiralamalarından elde ettiği kira ödemelerini doğrusal olarak ya da başka bir sistematik esasa göre finansal tablolarına yansıtir. Kiraya veren, başka bir sistematik esasın dayanak varlığın kullanımından kaynaklanan faydadaki azalma şeklini daha iyi temsil etmesi durumunda bu esası uygular.

Kiraya veren, amortisman dâhil olmak üzere kira gelirinin kazanılmasında katlanılan maliyetleri gider olarak finansal tablolarına yansıtir.

Kiraya veren, bir faaliyet kiralamasını elde etmek için katlandığı başlangıçtaki doğrudan maliyetleri dayanak varlığın defter değerine ilave eder ve söz konusu

maliyetleri kiralama süresi boyunca kira geliriyle aynı yöntemi kullanarak finansal tablolarına gider olarak yansıtir.

Faaliyet kiralaması: Dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirilerin önemli ölçüde devredilmediği kiralamaadır.

Finansal kiralama: Dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirilerin önemli ölçüde devredildiği kiralamaadır.

(TMS 1)

Finansal Tabloların Sunuluşu

Diger kapsamli gelir: Diger TFRS'lere göre kâr veya zarara yansitilmayan veya yansitilmesine izin verilmeyen gelir ve gider kalemlerinden (yeniden siniflandirma düzeltmeleri dâhil) olusur.

Diger kapsamli gelirin unsurlari asagidakileri içerir:

(a) Yeniden degerleme artislarindaki degisimler (bakiniz: TMS 16 Maddi Duran Varliklar ve TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varliklar),

(b) Tanimlanmis fayda planlarinin yeniden ölçümleri (bakiniz: TMS 19 Çalışanlara Saglanan Faydalar),

(c) Yurt disindaki isletmenin finansal tablolarinin çevriminden kaynaklanan kazanç ve kayiplar (bakiniz: TMS 21 Kur Degisiminin Etkileri),

(d) TFRS 9 Finansal Araçlar'ın 5.7.5'inci paragrafi uyarınca gerçeğe uygun deger degisimi diger kapsamli gelire yansitilan olarak tanimlanan özkaynak araçlarına yapılan yatirimlardan kaynaklanan kazanç ve kayiplar,

(da) TFRS 9'un 4.1.2A paragrafi uyarınca gerçeğe uygun deger degisimi diger kapsamli gelire yansitilarak ölçülen finansal varliklardan kaynaklanan kazanç ve kayiplar,

(e) Nakit akis riskinden korunma isleminde korunma aracina iliskin kazanç ve kaybin etkin olan kısmi ile TFRS 9'un 5.7.5 paragrafi uyarınca gerçeğe uygun deger degisimi diger kapsamli gelire yansitilarak ölçülen özkaynak araci yatirimlarına yönelik korunma saglayan korunma aracina iliskin kazanç ve kayiplar (bakiniz: TFRS 9 Bölüm 6),

(f) Gerçeğe uygun deger degisimi kâr veya zarara yansitilan olarak tanimlanan belirli yükümlülüklerin gerçeğe uygun deger degisimlerinin, kredi riskinde meydana gelen degisimlerle iliskilendirilebilen kısmi (bakiniz: TFRS 9'un 5.7.7 paragrafi),

(g) Bir opsiyon sözleşmesinin gerçek degeri ile zaman degerinin ayristirilmasi ve

opsiyonun sadece gerçek degerindeki degisimlerin korunma araci olarak tanimlanmasi durumunda, opsiyon sözleşmesinin zaman degerinde meydana gelen degisimler (bakiniz: TFRS 9 Bölüm 6),

(h) Bir forward sözleşmesinin forward bileşeni ile spot bileşeninin ayrıştırılarak yalnızca spot bileşenindeki değer değişiminin korunma aracı olarak tanimlanmasi durumunda, forward sözleşmesindeki forward bileşeninin degerindeki degisimler ile finansal aracın döviz bazlı farkının finansal araçtan ayrıştırılması ve bunun korunma aracı olarak tanımlanan finansal araca ilişkin yapılan tanımlamanın dışında tutulması durumunda, döviz bazlı farkın degerindeki degisimler (bakiniz: TFRS 9 Bölüm 6).

(Toplam) Kapsamlı gelir: Ortakların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler dışındaki işlem ve diğer olaylar sonucu belirli bir dönemde özkaynaklardaki değişimdir.

(Toplam) Kapsamlı gelir, “kar ya da zararın” ve “diğer kapsamlı gelirin” bütün bileşenlerini kapsar.

Tam bir finansal tablolar seti aşağıdakileri içerir:

- (a) Dönem sonu finansal durum tablosu,
- (b) Döneme ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu,
- (c) Döneme ait özkaynak değişim tablosu,
- (d) Döneme ait nakit akış tablosu,
- (e) Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar,
- (ea) Bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgi ve
- (f) İşletme bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uyguladığında, finansal tablo kalemlerini geriye dönük olarak düzelttiğinde ya da finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırdığında, bir önceki dönemin basındaki finansal

durum tablosu.

İşletme, finansal tabloları için bu Standartta kullanılanlardan farklı başlıklar kullanabilir. Örneğin, işletme ‘kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu’ yerine ‘kapsamlı gelir tablosu’ başlığını kullanabilir.

İşletmenin sürekliliği kavramının uygunluğu değerlendirilirken yönetim, bununla sınırlı olmamakla birlikte en azından raporlama dönemi sonundan(bilanço tarihinden) sonraki on iki aya ilişkin mevcut bilgileri dikkate alır.

İşletme, nakit akış tablosu hariç, tüm finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esasına göre düzenler.

İşletme, benzer kalemlerden oluşan her bir önemli sınıfı, finansal tablolarda ayrı bir biçimde gösterir. İşletme, nitelikleri ve işlevleri itibarıyla farklı olan kalemleri de, önemsiz olmadıkları takdirde, ayrı olarak sunar.

İşletme, bir TFRS zorunlu kilmadıkça veya izin vermedikçe varlıkları ve borçları ya da gelirleri ve giderleri netleştiremez. Varlıkların, örneğin stok değer düşüklüğü karşılığı ve şüpheli alacaklar karşılığı gibi, düzenleyici hesaplar düşüldükten sonra net tutarıyla gösterilmesi netleştirme değildir.

Bir işletme, tam bir finansal tablolar setini (karşılaştırılabilir bilgileri içerecek şekilde) en az yılda bir kez sunmalıdır.

İşletme asgari olarak iki finansal durum tablosu, iki kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, iki ayrı kar veya zarar tablosu (sunulması durumunda), iki nakit akışı tablosu ve iki özkaynaklar değişim tablosu ve bunlara ilişkin dipnotları sunar.

İşletme, finansal tablolarındaki kalemlerin sunuluşunu ve sınıflandırılmasını değiştirmesi durumunda, uygulanabilir olduğu sürece, karşılaştırmalı tutarları yeniden sınıflandırır.

İşletme, her finansal tablosunu ve dipnotlarını açıkça tanımlamalıdır. Ayrıca işletme, aşağıdaki bilgileri de açık bir biçimde göstermeli ve bilgilerin doğru dürüst anlaşılması için gerektiğinde bunları tekrarlamalıdır:

(a) Raporlayan işletmenin adı veya diğer kimlik bilgileri ve bu bilgide önceki raporlama döneminden bu yana olan değişiklikler, (b) Finansal tabloların tek bir şirketi mi yoksa şirketler grubunu mu içerdiği, (c) Raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) veya finansal tablo ve dipnotların kapsadığı dönem, (d) Sunum para birimi ve (e) Finansal tabloda sunulan tutarların yuvarlanma derecesi

Finansal durum tablosu aşağıdaki tutarları gösteren hesap kalemlerini içermek zorundadır:

(a) Maddi duran varlıklar, (b) Yatırım amaçlı gayrimenkuller, (c) Maddi olmayan duran varlıklar, (d) Finansal varlıklar ((e), (h) ve (i) sıklığında gösterilenler hariç), (e) Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar, (f) Canlı varlıklar, (g) Stoklar, (h) Ticari ve diğer alacaklar, (i) Nakit ve nakit benzerleri, (j) Satılmak üzere elde tutulan varlıkların toplamı ile TFRS 5'e göre satılmak üzere elde tutulan ve elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan varlıkların toplamı, (k) Ticari ve diğer borçlar, (l) Karşılıklar, (m) Finansal borçlar ((k) ve (l) sıklığında gösterilenler hariç), (n) TMS 12 "Gelir Vergileri" Standardında tanımlandığı gibi, dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar, (o) TMS 12'de tanımlandığı gibi, ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları, (p) TFRS 5'e göre elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan satılmak üzere elde tutulanlar olarak sınıflandırılan borçlar, (q) Özkaynaklarda gösterilen kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları) ve (r) Ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler.

Eger isletme dönen ve duran varliklarini ve kısa ve uzun vadeli borçlarini finansal durum tablosunda (bilançoda) ayri ayri siniflandiriyorsa, ertelenmis vergi varliklari (borçlari) dönen varliklar (kisa vadeli borçlar) olarak siniflandirilamaz.

Hangi sunum yöntemi kullanilirs a kullanilsin; (a) raporlama döneminden (bilânço tarihinden) itibaren on iki ay içinde ve (b) raporlama döneminden (bilanço tarihinden) itibaren on iki ayi asan sürede ödenmesi ve tahsili beklenen tutarlari birlikte içeren her varlik ve borç kalemi için isletme, on iki aydan uzun vadede gerçekleşmesi beklenen tahsilat ve ödeme tutarlarini açıklayacaktır.

Varliklarin ve borçlarin beklenen vadelerine iliskin bilgiler, isletmenin likidite ve borç ödeme gücünün belirlenmesinde yararlidir. TFRS 7, finansal varliklarin ve finansal borçlarin vade tarihlerinin açıklanmasini öngörür. Finansal varliklar ticari ve diger alacaklari, finansal borçlar ticari ve diger borçlari içerir. Kisa ve uzun vadeli olarak siniflandirilmis olsalar da olmasalar da stoklar ve karsiliklar gibi, parasal olmayan varliklarin ve borçlarin beklenen tahsilât ve ödeme tarihlerine iliskin bilgiler yararlidir. Örneğin, isletme raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra on iki aydan uzun sürede paraya çevrilmesi beklenen stoklarin tutarini açıklar.

Bir varlik asagidaki kriterlerden herhangi birine uyduğu takdirde dönen varlik olarak siniflandirilir:

(a) Isletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satilmasinin veya tüketilmesinin beklenmesi; (b) Öncelikle ticari amaçla elde bulundurulmasi; (c) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra on iki ay içinde paraya çevrilmesi veya (d) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra en az on iki ay içinde bir borcun ödenmesi için kullanilmak üzere veya baska bir nedenle sinirlendirilmamis olmak kosuluyla, söz konusu varliklar (TMS 7’de tanimlanmis sekli ile) nakit veya nakit benzeriyse.

Bu Standart ”duran” terimini uzun vadeli maddi, maddi olmayan ve finansal varliklar için kullanir.

Isletmenin faaliyet döngüsü, isleme tabi tutulmak üzere varliklarin ediniminden, nakit veya nakit benzerlerine dönüşmesine kadar geçen süredir. Isletmenin normal faaliyet döngüsünün açıkça belirlenememesi durumunda, bu döngünün

on iki ay oldugu varsayilir.

Bir borç asagidaki kriterlerden birine uydugu takdirde kısa vadeli olarak siniflandirilir:

(a) Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi; (b) Öncelikle ticari amaçla elde tutulmasi; (c) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra on iki ay içinde ödenecek olması veya (d) Isletmenin borcun ödenmesini, raporlama döneminin (bilanço tarihinin) sonundan itibaren en az on iki ay süreyle erteleyebilmesine yönelik kosulsuz bir hakkının bulunmaması. Borcun, karsi tarafın seçimine bagli olarak özkaynaga dayali finansal araç ihraç edilmesi suretiyle ödenmesine yönelik hükümler, siniflandirilmesini etkilemez.

Isletme, diger bütün borçlarını uzun vadeli olarak siniflandirir.

Personel ve diger faaliyet giderleri gibi tahakkuklar ve ticari borçlar gibi bazı kısa vadeli borçlar, isletmenin normal faaliyet döngüsü içinde kullanılan isletme sermayesinin bir parçasıdır. Faaliyetle ilgili bu tür kalemler, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) itibaren on iki aydan daha uzun bir sürede ödenecek olsalar bile, kısa vadeli borçlar olarak siniflandirilir. Isletmenin varlık ve borçlarının siniflanmasında aynı normal faaliyet döngüsü uygulanır. Eger isletmenin normal faaliyet döngüsü açıkça belirlenemiyorsa, sürenin on iki ay oldugu varsayilir.

Isletme,

(a) Orijinal vade on iki aydan uzun olsa dahi ve

(b) Finansal tabloların yayınlanmak üzere onaylanmasından önce ve raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra, uzun vadeli yeni bir finansman sözleşmesi veya yeni bir ödeme planı yapılmış olsa bile, finansal borçlarını, vadeleri raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra on iki ay içinde doluyorsa, kısa vadeli olarak siniflar.

İşletme, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra en az on iki ay içinde borcu yeniden finanse etmeyi veya döndüreceğini tahmin veya tercih ediyorsa, bu borcu, aksi takdirde kısa dönemde ödenecek olsaydı bile, uzun vadeli olarak sınıflar. Ancak, borcun yeniden finanse edilmesi veya döndürülmesi işletmenin tercihi değilse (örneğin, yeniden finanse etme sözleşmesi mevcut değildir), yeniden finanse etme olasılığı (potansiyeli) dikkate alınmaz ve borç kısa vadeli olarak sınıflanır.

Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda, kâr veya zarar ile diğer kapsamlı gelir bölümlerine ek olarak aşağıdakiler sunulur:

- (a) Kâr veya zarar,
- (b) Toplam diğer kapsamlı gelir,
- (c) Kâr veya zarar ile diğer kapsamlı gelirin toplamı olan döneme ait kapsamlı gelir.

İşletmenin ayrı bir kâr veya zarar tablosu sunması durumunda, kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda kâr veya zarar bölümü gösterilmez.

İşletme kâr veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda (veya tablolarda) ya da dipnotlarda hiçbir gelir veya gider kalemini olagan dışı kalem olarak sunamaz.

Gelir ve gider kalemlerinin ayrı ayrı sunulmasını gerektirecek durumlar şunlardır:

- (a) Stokların net gerçekleştirilebilir değerine veya maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarına indirgenmesi için ayrılan karşılık giderleri ve bunların iptali;

- (b) Isletmenin faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması ve yeniden yapılandırma maliyetleriyle ilgili karsilikların iptali;
- (c) Maddi duran varlıkların elden çıkarılması;
- (d) Yatırımların elden çıkarılması;
- (e) Durdurulan faaliyetler,
- (f) Dava ödemeleri ve
- (g) Karsiliklarla ilgili diğer iptaller.

Analizlerin ilk biçimi, giderlerin çeşitliliği (niteliği) esasına göre sınıflandırma yöntemidir. İşletme giderleri, kar veya zararda niteliklerine göre (örneğin, amortisman, malzeme alımları, nakliye maliyetleri, çalışanlara sağlanan faydalar ve reklam maliyetleri) toplanır ve bu giderleri işletmenin çeşitli fonksiyonlarına dağıtmaz.

Analizlerin ikinci biçimi giderlerin fonksiyonu veya “satışların maliyeti” yöntemidir ve giderleri, satışların maliyeti veya örneğin dağıtım veya yönetim faaliyetleri maliyetlerinin bir parçası olarak, fonksiyonlarına göre sınıflar. İşletme, en azından, bu yöntemde satışlarının maliyetini diğer giderlerden ayrı olarak sunar.

Özkaynak değişim tablosu aşağıdaki bilgileri kapsar:

- (a) Ana ortaklığın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylarına (azınlık paylarına) ilişkin toplam tutarları ayrı olarak gösteren, döneme ilişkin toplam kapsamlı gelir;
- (b) Her bir özkaynak bileşeni için, TMS 8'e göre muhasebeleştirilen, geçmişe yönelik uygulama veya geçmişe yönelik düzeltmelerin etkileri ve

(c) Asagidakilerden kaynaklanan degisiklikler (asgari olarak) ayri olarak aiklanmak suretiyle, her bir zkaynak bileseninin dönem basi ve dönem sonundaki defter degeri arasindaki mutabakat:

(i) Kr veya zarar,

(ii) Diger kapsamli gelir ve

(iii) Ortaklarin yaptigi katkilari ve ortaklara yapilan dagitimlar ile kontrolün kaybina neden olmayacak sekilde bagli ortakliktaki ortaklik paylarinda meydana gelen degisiklikler ayri olarak gösterilmek suretiyle, isletmenin ortaklariyla gerekleştirdigi ve ortaklarin ortaklik sifatiyla taraf oldugu islemler.

(TMS 2)

Stoklar

Standart asagida sayilanlar disindaki tüm stoklar için uygulanir:

(a) Finansal araçlar ve (b) Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler.

Bu Standart asagida belirtilenler tarafından tutulan stokların ölçümünde kullanılmaz:

(a) Belirli Sektörlerde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleştirilebilir değeri ile ölçüldükleri dikkatle alınarak; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdıkları stoklar. Bu tür stoklar net gerçekleştirilebilir değerleri ile ölçüldükleri zaman, bu değer değişiklikleri, değişimin olduğu dönemde kar ya da zarara yansitilir.

(b) Stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan araçların elinde bulundurdıkları stoklar. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülerek değerlendirildiğinden, meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kar ya da zarara yansitilir.

Net gerçekleştirilebilir değer; isin normal akisi içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.

Gerçeğe uygun değer; Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleştirilecek olagan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

Stoklar, maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir.

Satin alınan ve tekrar satılmak üzere elde tutulan mallar (örneğin perakendeci tarafından satın alınan ve tekrar satılmak üzere elde tutulan ticari mallar, tekrar satılmak üzere elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkuller) stok olarak nitelendirilir. Ayrıca, işletme tarafından üretilmiş olan veya üretim sürecinde olan mallar ile üretim sürecinde kullanılmak üzere bekletilen hammadde ve malzemeler de stok niteliğindedir.

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.

Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır.

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şöyledir:

(a) Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (hırs ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri (b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri (c) Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkisi olmayan genel yönetim giderleri ve (d) Satış giderleri.

Bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri

ve bunlarla ilgili diger giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez.

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değeri düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olmasıyla değerlendirme ilkesiyle uyumludur.

Mamullerin beklenen satış fiyatının, üretildikleri ilk madde ve malzemelerin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı bekleniyorsa, üretimde kullanılmak üzere elde tutulan ilk madde ve malzemeler, üretiminde kullanılacakları mamullerin maliyet ve maliyetin üzerinde satılmalarının beklenildiği durumlarda maliyetlerinin altında bir değerle değerlendirilemez. Ancak, ilk madde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış, mamullerin maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerine düşürülür. Bu durumlarda ilk madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir.

Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı, başka bir deyişle satılan malın maliyeti, satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlardan ve stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri tutarlarından oluşur. İşletmeye özgü bazı özel durumlar da dağıtım maliyetleri gibi başka tutarların da stok giderlerine dahil edilmesini gerektirebilir.

(TMS 7)

Nakit Akis Tablolari

Isletmeler kar etmek amaciyla farkli faaliyetlerde bulunmalarina karsin, özünde faaliyetlerine devam etmek, yükümlülüklerini yerine getirmek ve yatirimcilarina getiri saglamak gibi benzer nedenlerle nakde ihtiyaç duyarlar. Bu nedenle, tüm isletmelerin nakit akis tablosu hazirlamalari zorunludur.

Isletme faaliyetleri: Bir isletmenin ana gelir getirici faaliyetleri ile yatırım ve finansman faaliyeti olmayan diger faaliyetleri,

Yatirim faaliyetleri: Uzun vadeli varliklari ve nakit benzerleri içerisinde yer almayan diger yatirimlari elde edilmesi ve elden çıkarilmasina ilişkin faaliyetleri,

Finansman faaliyetleri: Öz kaynaklar (Öz sermaye) ile yabancı kaynaklari (borçlanmalar) yapısında ve tutarında degisiklik meydana getiren faaliyetleri, ifade eder.

Nakit yönetiminin bir parçasini olusturmasi ve isletmenin, isletme, yatırım veya finansman faaliyeti disında kalmasi nedeniyle nakit ve nakit benzerleri kalemleri arasındaki islemler nakit akisi olarak kabul edilmez. Nakit yönetimi, fazla nakdin, nakit benzeri yatırım araçlarında değerlendirilmesini içerir.

Isletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akislari, genellikle isletmenin ana gelir getirici faaliyetleriyle ilgili olup, net karin veya zararın belirlenmesinde yer alan islem ve olaylardan kaynaklanır. Isletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akislarina ait örnekler aşağıda verilmiştir.

(a) Satılan mallardan ve verilen hizmetlerden (satışlardan) elde edilen nakit girişleri

(b) Royalti, ücret, komisyon ve diğer hasılatla ilgili nakit girişleri,

(c) Mal ve hizmetler için yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları,

(d) Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları,

(e) Sigorta şirketlerinin aldığı veya ödediği primler, tazminatlar, yıllık ödemeler ve poliçeyle ilgili diğer yükümlülükler nedeniyle oluşan nakit giriş ve çıkışları,

(f) Finansman veya yatırım faaliyeti ile doğrudan ilgili olmadığı sürece kurum kazancı üzerinden hesaplanan diğer vergiler ile ilgili nakit çıkışları veya söz konusu vergiler kapsamında alınan vergi iadeleri ile ilgili nakit girişleri,

(g) Alım satım amaçlı elde bulundurulmuş sözleşmelerle ilgili nakit girişleri ve çıkışları.

Fabrikanın bir unsurunun satışı gibi bazı işlemler, muhasebeleştirilmiş kâr ya da zararda yer alan kazanç ya da kayıpta artışa neden olabilir. Bu tür işlemlerle ilgili nakit akışları, yatırım faaliyetlerinden elde edilen nakit akışlarıdır.

Satış amacıyla stok bulundurmaya benzer şekilde, bir işletme alım satım amacıyla menkul kıymet bulundurabilir. Bu işlemler sonucu elde edilen nakit akışları işletme faaliyet sonucu elde edilen nakit akışları olarak kabul edilir. Aynı şekilde, ana gelir getirici faaliyetleri ile ilgili olduğu sürece, finansal kurumlarca verilen nakit avansları ve krediler de söz konusu işletmenin işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı olarak sınıflandırılır.

Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının ayrı olarak gösterilmesi önem arz eder; çünkü gelecekte işletmeye gelir ve nakit akışı sağlaması öngörülen kaynaklar için yapılan harcamaların düzeyi gösterilmiş olur. Yalnızca, finansal durum tablosunda (bilançoda) varlık muhasebeleştirilmesi sonucunu doğuran harcamalar, yatırım faaliyeti olarak sınıflandırılmaya uygundur. Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir.

(a) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların alımı ile ilgili nakit çıkışları. Bu ödemeler, aktifleştirilen geliştirme harcamalarını ve işletmenin inşa veya imal ettiği maddi duran varlıklara ilişkin giderlerle ilgili nakit çıkışlarını da içerir.

(b) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların satışı ile ilgili nakit girişleri;

(c) Nakit benzeri veya alım satım amacıyla elde tutulan araçlarla ilgili olmadığı sürece, başka bir işletmeye istisna etmek veya o işletmenin borçlanma aracını satın almak için ve müşterek yönetime tabi tesebbüse (İs ortaklığına) katılmak için yapılan nakit çıkışları;

(d) Nakit benzeri veya alim satim amaciyla elde tutulan araçlarla ilgili olmadigi sürece, baska bir isletmenin hisse senedinin veya borçlanma aracının veya isletmenin bir müsterek yönetime tabi tesebbüsteki(Is ortakliklarindaki) payinin satilmasi sonucu elde edilen nakit girisleri;

(e) Finansal kurumların yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, işletmeler tarafından üçüncü kişilere verilen avans ve borçlara ilişkin nakit çıkışları;

(f) Finansal kurumların yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, işletmelerin üçüncü kişilere verdikleri avans, kredilerden yapılan tahsilatlar,

(g) Alim satim amaciyla yapılanlar ve finansman faaliyetleriyle ilgili olanlar hariç, vadeli işlem veya forward sözleşmesi, opsiyon sözleşmeleri ve swap sözleşmelerine ilişkin nakit giriş ve çıkışları.

Riskten korunma amacıyla yapılan sözleşmeden doğan nakit akışları, riskten korunması amaçlanan kalemin nakit akışının sınıflandırılmasına uygun şekilde sınıflandırılır.

Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışları, işletmeye sermaye sağlayanların işletmenin gelecekteki nakit akışlarından talep edecekleri kısmın belirlenmesini sağlamak üzere ayrı olarak açıklanır. Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışları örneklerine aşağıda yer verilmiştir:

(a) Hisse senedi ve diğer öz sermaye araçlarının ihracından sağlanan nakit girişleri,

(b) Sermayenin azaltılması veya işletmenin kendi hisse senetlerini almasıyla ilgili nakit çıkışları,

(c) Borç senetleri, krediler, senetler, tahvil, ipotek ve diğer kısa vadeli ya da uzun vadeli borçlanma araçlarının ihracından sağlanan nakit girişleri,

(d) Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları,

(e) Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları.

İşletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışları aşağıdaki yöntemlere göre raporlanabilir.

(a) Brüt nakit girişleri ve brüt nakit çıkışlarına ait ana grupların belirtildiği Brüt (Dolaysız) yöntem* göre veya

(b) Net kar/zararın, gayri nakdi işlemlerin, geçmiş veya gelecek işlemlerle ilgili nakit giriş veya çıkışları tahakkuklarının veya ertelemelerinin ve yatırım veya finansman faaliyetleriyle ilgili nakit akışlarına ilişkin gelir veya gider kalemlerinin etkilerine göre düzeltildiği net (dolaylı) yöntem* göre.

Nakit akisi yaratmayan işlemlerin örnekleri şu şekildedir:

(a) Aktiflerin borçlanma veya finansal kiralama yoluyla elde edilmesi,

(b) Bir işletmenin hisse senedi ihracı yoluyla elde edilmesi,

(c) Borçların özkaynaga dönüştürülmesi.

(TMS 8)

Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar

Muhasebe tahminlerindeki değişiklik; bir varlık veya yabancı kaynağın defter değerinin veya bunların cari durumunun saptanmasından ve gelecekte beklenen fayda ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesinden kaynaklanan, dönemsel kullanım tutarının değişimi nedeni ile yapılması gereken düzeltmelerdir. Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, yeni bir bilgiden veya gelişmeden kaynaklanır, dolayısıyla, hataların düzeltilmesi anlamına gelmez.

Bir işletme muhasebe politikalarını ancak; aşağıdaki hallerde değiştirebilir:

(a) Bir TMS/TFRS tarafından gerekli kılınıyorsa veya

(b) İşletmenin finansal durumu, performansı veya nakit akışları üzerindeki işlemlerin ve olayların etkilerinin finansal tablolarda daha uygun ve güvenilir bir

şekilde sunulmasını sağlayacak nitelikte ise.

Muhasebe politikalarındaki değişiklik geçmişe dönük uygulanırsa, işletme etkilenen her bir özkaynak kaleminin finansal tablolarda yer verilen en eski döneme ait açılış tutarını düzeltmeli ve bu yeni muhasebe politikası eskiden beri uygulanıyormuşçasına önceki dönemlerle karşılaştırılabilir bilgileri sunmalıdır.

Tahminin yapıldığı koşullarda değişiklik olması, yeni bir bilgi edinilmesi veya tecrübe kazanılması sonucunda, tahminin revize edilmesi gerekebilir. Yapısı gereği, bir tahminin revize edilmesi bir hata düzeltmesi olmadığı gibi önceki dönemlerle de ilişkili değildir.

Uygulanan değerlendirme yönteminde yapılan bir değişiklik muhasebe tahmini değişikliği değil, bir muhasebe politikası değişikliğidir. Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerde değişiklik, bir muhasebe tahmini değişikliği olarak kabul edilir.

İşletme önceki dönem hatalarını fark edildikten sonra onaylanacak ilk finansal tablo setinde geriye dönük olarak düzeltilmelidir. Düzeltme işlemini;

(a) Hatanın yapıldığı döneme ait karşılaştırmalı tutarlarını yeniden düzenleyerek veya

(b) Hata sunulan en eski finansal tablo döneminden daha önce meydana gelmişse, söz konusu geçmiş döneme ait varlık, yabancı kaynak ve özkaynak açılış tutarlarının yeniden düzenlenmesi yoluyla düzeltilmelidir.

Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler hataların düzeltilmesinden ayrı tutulmalıdır. Muhasebe tahminleri, yapıları nedeniyle, yaklaşık tutarlar ile ifade

edilebildiği için, ek bilgilerin öğrenilmesi sonucunda bu tahminlerde revizyon yapılması gereği ortaya çıkar. Örneğin; geçmiş dönemlerde güvenilir biçimde tahmin edilememiş bir olasılıktan kaynaklanan gelir veya gider unsuru, temel hata düzeltmesi değildir.

(TMS 10)

Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylar; raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder.

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylar ikiye ayrılır:

(a) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektiren olaylar; (raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibarıyla ilgili olayların var olduğuna ilişkin kanıtları gösteren koşulların bulunduğu durumlar) ve

(b) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar; (ilgili olayların raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumlar)

Bazı durumlarda, İşletmelerin finansal tablolarını, finansal tabloların yayımından sonra onaylamak (ibra edilmek) zere ortaklarına sunması gerekebilmektedir. Bu gibi durumlarda, finansal tabloların, ortakların finansal tabloları onaylandığı (ibra ettiği) tarih itibarıyla değil, yönetim kurulunun yayım için karar aldığı tarih itibarıyla onaylandığı kabul edilmektedir.

rnek

Bir işletmenin yönetimi, 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla hazırlanan finansal

tablolarini, 28 Subat 20X2 tarihinde düzeltmeye tabi taslak olarak hazırlamıştır. 18 Mart 20X2 tarihinde, yönetim kurulu finansal tabloları incelemiş ve yayımlanmak üzere onay vermiştir. İşletme 19 Mart 20X2 tarihinde, kararını ve bazı diğer finansal bilgilerini açıklamıştır. Finansal tablolar, 1 Nisan 20X2 tarihinde, ortaklara ve diğer şahıslara sunulmuştur. Ortaklar, 15 Mayıs 20X2 tarihli genel kurulda finansal tabloları ibra etmiş ve ibra edilen finansal tablolar 17 Mayıs 20X2 tarihinde düzenleyici kurula iletilmiştir.

Bu durumda, finansal tabloların onay tarihi, yönetim kurulunun yayım için onay verdiği tarih olan 18 Mart 20X2 tarihidir.

Bazı durumlarda işletme yönetimlerinin, finansal tabloları tamamiyle idari olmayan şahıslardan oluşmuş bir üst kurula onaylanmak üzere sunması gerekebilir. Bu durumda finansal tablolar, yönetimin üst kurula sunulmasına karar verdiği tarih itibarıyla onaylanmış olur.

Örnek

18 Mart 2002 tarihinde, işletme yönetim kurulu, finansal tablolarını, üst kurula sunulmak üzere onaylamıştır. Üst kurul tamamiyle idari olmayan şahıslardan oluşmuştur ve çalışanların ve diğer tarafların temsilcilerini de bünyesinde bulundurmaktadır. Üst kurul, 26 Mart 20X2 tarihinde, finansal tabloları onaylamıştır. Finansal tablolar 1 Nisan 20X2 tarihinde, ortaklara ve diğer şahıslara sunulmuştur. Ortaklar, 15 Mayıs 20X2 tarihli genel kurulda finansal tabloları ibra etmiş ve finansal tablolar 17 Mayıs 20X2 tarihinde, düzenleyici kurula iletilmiştir.

Bu durumda, finansal tabloların onay tarihi; yönetimin, finansal tabloları üst kurula sunulmak üzere onayladığı 18 Mart 20X2 tarihidir.

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olaylar; finansal tabloların yayımı için onay verildiği tarihe kadar ortaya çıkan olayları kapsar. Söz konusu olaylar kar tutarının veya bir takım başka finansal bilgilerin açıklanmasından sonra oluşmuş olsa dahi, raporlama döneminden (bilanço

tarihinden) sonra ortaya çıkan olay olarak dikkate alınır.

Asagida yer alan hususlar, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektiren olaylara örnek olarak verilmiştir.

(a) İşletmenin raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle bir borcunun bulunduğunu teyit eden, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra sonuçlanmış bir dava ile ilgili olarak; daha önce finansal tablolara alınan karşılık tutarları “TMS 37 Karşılıklar, Kosullu Borçlar ve Kosullu Varlıklar” Standardi uyarınca düzeltilir ya da ilgili tutar için ayrılan karşılık finansal tablolara alınır. Sonucun, TMS 37 Paragraf 16 kapsamında ele alınabilmesine olanak tanıyacak kanıtlar sunması nedeniyle, işletmenin bu durumu sadece bir kosullu borç olarak göstermesi yeterli değildir.

(b) Raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle bir varlığın değerinde düşüklük olduğuna veya daha önce finansal tablolara alınan değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğine dair bir bilginin raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkması halinde; örneğin,

(i) Raporlama dönemi sonrasında müşterinin iflas etmesi, genellikle müşterinin raporlama dönemi sonunda kredi değer düşüklüğüne ugradığını gösterir,

(ii) Stokların raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra satılması, bu stokların bilanço tarihindeki net gerçekleşebilir değerleri hakkında bilgi verebilir.

(c) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) önce satın alınan varlıkların maliyetlerinin veya satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir.

(d) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) önceki olaylar nedeniyle, kardan pay veya ikramiye gibi raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle hukuki veya zimni kabule dayalı bir borcun olduğu durumlarda, ikramiye veya kardan payın raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir. (bkz. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar).

(e) Finansal tabloların gerçeğe uygun olmadığını gösteren hata ve hilelerin ortaya çıkarılması düzeltme gerektirir.

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara, raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) ile finansal tabloların yayımı için onay verme tarihi arasında yatırımların gerçeğe uygun değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklükleri örnek olarak verilebilir. Bu değer düşüklükleri, yatırımların raporlama dönemi sonundaki (bilanço tarihindeki) durumu ile ilgili olmayıp, sonraki dönemlerde ortaya çıkan durumu yansıttığından, yatırımlara ilişkin finansal tablolara alınan tutarlarda herhangi bir düzeltme yapılmaz. Benzer şekilde, yatırımlarla ilgili olarak, ek açıklamalar yapılması gerekli olabilir, ancak raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibarıyla açıklanan tutarlar güncellenmez.

Finansal tablolar, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olayları yansıtmadığından, finansal tablo kullanıcılarının, finansal tabloların onay tarihini bilmesi önemlidir.

Raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibarıyla olan durum hakkında raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra yeni bilgiler elde edilmesi durumunda; söz konusu durum yeni bilgiler çerçevesinde güncellenir.

Aşağıda yer alan hususlar, dipnotlarda açıklanması gereken raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak verilmiştir:

(a) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması veya önemli bir birleşme gerçekleştirilmesi,

(b) Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planın duyurulması,

(c) Önemli varlık alımları, varlıkların “TFRS 5 Satis Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak sınıflandırılması, varlıkların diğer şekillerde elden çıkarılması veya önemli varlıkların devlet tarafından kamulaştırılması,

(d) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra, bir yangın sebebiyle ana üretim fabrikasının tahrip olması,

(e) Önemli bir yeniden yapılandırma planının duyurulması veya bu planın uygulanmaya başlanması,

(f) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra önemli tutarda hisse senedi işlemleri yapılması,

(g) Varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra olagan dışı büyüklükte değişikliklerin olması,

(h) İşletmenin cari ve ertelenmiş vergi alacakları ile borçları üzerinde önemli etkisi olan yeni vergi düzenlemelerinin yapılması veya vergi oranlarının değişmesi ya da bu şekilde bir vergi kanunu çıkarılmasının duyurulması,

(i) Önemli bir garantinin verilmesi gibi, önemli taahhütlere veya önemli koşullu borçlara girilmesi,

(j) Tamamen raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra gerçekleşen olaylardan kaynaklanan önemli bir davanın başlaması

(k) Varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra olagan dışı büyüklükte değişikliklerin olması,

(l) İşletmenin cari ve ertelenmiş vergi alacakları ile borçları üzerinde önemli etkisi olan yeni vergi düzenlemelerinin yapılması veya vergi oranlarının değişmesi ya da bu şekilde bir vergi kanunu çıkarılmasının duyurulması,

(m) Önemli bir garantinin verilmesi gibi, önemli taahhütlere veya önemli koşullu borçlara girilmesi,

(n) Tamamen raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra gerçekleşen olaylardan kaynaklanan önemli bir davanın başlaması.

(TMS 12)

Gelir Vergileri

Finansal raporlama yapan kurulus bir varligi veya borcu muhasebelestirdiginde bunlarin defter degerleri kadar bu varliktan ileride fayda temin edilecegini, borcun ise ödenecegini bekler. Eger defter degerleri tutarinda ileride fayda elde edildiği veya borç ödendiğinde ödenecek vergiler, bu faydanin elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadigi duruma göre fazla veya az olacaksa; bu Standart, bazi istisnai durumlarin disinda, isletmenin ertelenmis vergi borcu veya ertelenmis vergi alacagi muhasebelestirmesini zorunlu kilar.

Ertelenmis vergi borçlari: Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.

Ertelenmis vergi varliklari: Asagidaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanilacak olan gelir vergisi tutarlarini ifade eder:

- (a) Indirilebilir geçici farklar;
- (b) Gelecek dönemlere devreden kullanilmamis mali zararlar ve
- (c) Gelecek dönemlere devreden kullanilmamis vergi avantajlari.

Geçici farklar: Bir varligin veya borcun finansal durum tablosundaki (bilançodaki) defter degeri ile bunlarin vergi açısından tasidiklari degerler arasindaki farklari ifade eder. Geçici farklar asagidakilerden biri seklinde olabilir:

- (a) Vergiye tabi geçici farklar; bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârini veya zararini belirlerken vergiye tabi tutarlar olustururlar; ya da
- (b) Indirilebilir geçici farklar; bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârini veya zararini belirlerken vergi matrahindan indirilebilir tutarlardir.

Vergi gideri (vergi geliri), dönem vergi gideri (dönem vergi geliri) ile ertelenmiş vergi gideri (ertelenmiş vergi geliri) toplamından oluşur.

Bir varlığın veya borcun vergiye esas değerinin olup olmadığının açık olmadığı durumlarda bu Standardın dayandığı temel ilkenin dikkate alınması yardımcı olacaktır; bu ilke şudur: Bazı belirli sınırlamaların dışında, bir varlığın defter değeri geri kazanıldığı veya bir borcun defter değeri ödendiğinde, bu varlığın defter değerinin kazanılması veya borcun defter değerinin ödenmesinin hiç bir vergi etkisi doğurmayacağı duruma nazaran, işletmenin gelecekte ödeyeceği vergiler daha fazla olacaksa ertelenmiş vergi borcu, daha az olacaksa ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

Cari dönemin ve önceki dönemlerin vergileri, henüz ödenmemiş kısım ile sınırlı olmak üzere, borç olarak muhasebeleştirilir. Eğer cari dönem ve önceki dönemler için ödenen vergiler bu dönemlere ait vergiden fazla ise aşan kısım varlık (vergi varlığı) olarak muhasebeleştirilir.

Bir mali zararın önceki dönemin dönem vergisine mahsup edilebilir bir şekilde geriye tasınabildiği hallerde faydalanılabilecek tutar bir varlık olarak muhasebeleştirilir.

Bir mali zararın önceki dönemin ödenecek vergisine mahsup edilebildiği ve bu mahsubun yapıldığı durumda mali zararın ortaya çıktığı dönemde, işletmenin bu faydadan yararlanacağının olası olması ve faydanın da güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi nedenleriyle, işletme, bu faydayı bir varlık olarak muhasebeleştirir.

Bütün vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir. Ancak aşağıdaki durumlarda meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi

borcu muhasebelestirilmez:

(a) Serefiyenin ilk muhasebelestirilmesi sirasinda veya

(b) Asagidaki islemler sonucunda olusan bir varlik veya borcun ilk muhasebelestirilmesi sirasinda:

(i) Isletme birlesmesi niteliginde olmayan islemler ve

(ii) Olusmasinin ne muhasebe kârini ne de vergiye tabi kârî (mali zarari) etkilemedigi islemler.

Eger varligin defter degeri onun vergiye esas degerini asarsa, bu varlik nedeniyle ileride muhasebe kârinin tespitinde gider yazilabilecek tutar vergi mevzuatina göre gider yazilabilecek tutari asiyor demektir. Bu fark, vergiye tabi bir geçici farktir ve sonuçta olusan gelir vergilerini gelecek dönemlerde ödeme yükümlülüğü ise bir ertelenmis vergi borcudur. Isletme bu varligin defter degerini geri kazandikça vergilendirilebilir geçici fark tersine dönecek ve vergiye tabi kâr ortaya çıkacaktır. Bu durumda, isletmeden vergi ödemeleri seklinde ekonomik fayda çıkisi olacaktır.

Vergisel açıdan indirilebilir gider niteligindeki bütün geçici farklar için, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir olusacaginin muhtemel olmasi kosuluyla ve ertelenmis vergi varliginin asagida sayilan islemler sonucunda bir varlik veya borcun ilk muhasebelestirilmesinden kaynaklanmamis olmasi halinde ertelenmis vergi varligi muhasebelestirilir.

(a) Islem bir isletme birlesmesi degildir ve

(b) Islem, ne muhasebe kârini ne de vergiye tabi kârî (mali zarari) etkilememektedir.

Bir borcun muhasebelestirilmesi bu borcun defter degeri tutarinda bir ekonomik fayda içeren kaynakların gelecek dönemlerde isletmeden çıkacagini ve borcun

böylece kapatilacagini gösterir. Kaynaklar isletmeden çıkarken, bunların tutarlarının tamamı veya bir kısmı borcun muhasebeleştirildiği dönemden sonra gelen, çıkışların olduğu dönemlerin vergiye tabi kârının tespitinde gider olarak indirilebilir. Böyle durumlarda, bir borcun defter değeri ile vergiye esas değeri arasında geçici bir fark doğar. Buna bağlı olarak da, ileriki dönemlerde bu farka ilişkin borç tutarının vergiye tabi kârın tespitinde gider olarak indirilmesine izin verildiğinde geri kazanılacak vergileri ifade eden bir ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Benzer şekilde, eğer bir varlığın defter değeri vergiye esas değerinden daha az ise, aradaki fark ilerideki dönemlerde geri kazanılacak vergileri belirten ertelenmiş vergi varlığının doğmasına neden olur.

Henüz kullanılmamış geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajları için ilerideki dönemde bunların mahsup edilmesine yeterli olacak tutarda vergilendirilebilir gelir elde edileceğinin muhtemel olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

Ortalama etkin vergi oranı; vergi giderinin (gelirinin) muhasebe kârına bölünmesi sonucunda bulunan orandır.

(TMS 16)

Maddi Duran Varliklar

Bu Standart asagida belirtilen varliklarin muhasebelestirilmesinde uygulanmaz:

(a) Satis amacli elde tutulan varlik olarak siniflandirilmis olan maddi duran varliklar.

(b) Tasiyici bitkiler disindaki tarimsal faaliyetlerle ilgili canli varliklar. Bu Standart tasiyici bitkilere uygulanir ancak tasiyici bitkilerin ürünlerine uygulanmaz.

(c) Madenlere iliskin arama, hazirlik, cikarma ve degerlendirme harcamalarinin/varliklarinin muhasebelestirilmesi ve ölçülmesi.

(d) Petrol, dogal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan dogal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.

Ancak, bu Standart (b) - (d) arasinda tanimlanan varliklarin gelistirilmesi ya da korunmasinda kullanılan maddi duran varliklar için uygulanir.

Tasiyici bitki: Asagidaki özelliklere sahip yasayan bir bitkidir:

(a) Tarimsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanilmasi,

(b) Bir dönemden fazla ürün vermesinin beklenmesi ve

(c) Önemsiz kalinti satislari disinda tarimsal ürün olarak satilma olasiliginin çok düşük olması.

Bir maddi duran varlik kaleminin maliyeti, sadece asagidaki kosullarin olusmasi durumunda varlik olarak finansal tablolara yansitilir:

(a) Bu kalemle ilgili gelecekteki ekonomik yararlarin isletmeye aktarilmasinin muhtemel olması ve

(b) İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Yedek parça, yardımcı donanım ve servis donanımı gibi kalemler, maddi duran varlık tanımını karşılamaları durumunda, bu TFRS uyarınca muhasebeleştirilir. Aksi halde söz konusu kalemler stok olarak sınıflandırılır.

Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için (örnek olarak bir uçak), parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir. Bir önceki kontrolden kalan (fiziki parçalardan ayırılabilen) herhangi bir maliyetin defter değeri finansal durum tablosundan (bilançodan) çıkartılır. Bu, bir önceki kontrolün maliyetinin, kalemin iktisap veya inşa edilis işlemi sırasında var olup olmadığına bakılmaksızın gerçekleşir. Gerekli olduğu takdirde, gelecekteki benzer bir kontrolün tahmin edilen maliyeti, kalemin iktisap veya inşa edildiğinde var olan kontrol unsurunun bir göstergesi olarak kullanılabilir.

Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:

- (a) İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alis vergileri dahil, satın alma fiyatı.
- (b) Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.
- (c) Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi

ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

Dogrudan ilgili varliga atfedilebilir maliyetler asagida belirtilmistir:

- (a) Dogrudan maddi duran varlik kaleminin elde edilmesiyle veya insaatiyla ilgili çalısanlara saglanan faydalardan kaynaklanan maliyetler (“TMS 19 Çalısanlara Saglanan Faydalar” Standardinda belirtildigi sekilde)
- (b) Yerin hazirlanmasina iliskin maliyetler;
- (c) İlk teslimata iliskin maliyetler;
- (d) Kurulum ve montaj maliyetleri;
- (e) Varligin uygun sekilde çalisip çalismadigina dair yapılan test maliyetlerinden, varligi gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satisindan elde edilen net hasilat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sirasinda üretilen örnekler gibi) ve
- (f) Mesleki ücretler.

Bir maddi duran varlik kaleminin maliyetine girmeyen maliyet unsuru örneklerine asagida yer verilmistir:

- (a) Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri;
- (b) Yeni bir ürün veya hizmetin tanitilmesine iliskin maliyetler (reklam ve tanitim harcamalari dahil);
- (c) Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle is yapmak amaciyla katlanilan maliyetler (personel eğitim masraflari dahil) ve
- (d) Yönetim giderleri ve diger genel giderler.

Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir. Bu sebeple, bir kalemin kullanımı veya daha verimli şekilde düzenlenmesi kapsamında katlanılan maliyetler defter değerine dahil edilmez. Örneğin aşağıda belirtilen maliyetler bir maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilmez:

- (a) Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup, henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan kalemler için katlanılan maliyetler;
- (b) Bir kalemin üreteceği mal veya hizmete henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler gibi başlangıç zararları ve
- (c) İşletme faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar.

Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir.

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap

grubunda yeniden degerleme deger artisi adi altinda toplanmalidir. Ancak, bir yeniden degerleme deger artisi, ayni varligin daha önce kar ya da zarar ile iliskilendirilmis bulunan yeniden degerleme deger azalisini tersine çevirdigi ölçüde gelir olarak muhasebelestirilir.

Eger bir varligin defter degeri yeniden degerleme sonucunda azalmissa, bu azalma gider olarak muhasebelestirilir. Ancak, bu azalis diger kapsamli gelirden bu varlikla ilgili olarak yeniden degerleme fazlasindaki her tür alacak bakiyesinin kapsamli ölçüsünde muhasebelestirilmelidir. Diger kapsamli gelirden muhasebelestirilen söz konusu azalis, yeniden degerleme fazlasi basligi altinda özkaynaklarda birikmis olan tutari azaltir.

Bir maddi duran varlik kalemine iliskin özkaynak hesap grubundaki yeniden degerleme deger artisi, ilgili varlik finansal durum tablosu (bilanço) disi birakildiginda dogrudan geçmiş yıl kârlarina aktarilabilir. Ayni husus varligin kullanimdan çekilmesi veya elden çıkarilmasi durumunda da geçerli olabilir. Öte yandan, deger artisinin bir kısmi, varlik isletme tarafından kullanildikça da aktarilabilir. Bu durumda, aktarilan deger artisi, varligin yeniden degerlenmis defter degeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasindaki fark kadar olur. Yeniden degerleme deger artisinden geçmiş yıl kârlarina aktarim kâr veya zarar üzerinden yapilamaz.

Bir varligin amortisman tabi tutari, kalinti degeri düşölerek belirlenir. Uygulamada, bir varligin kalinti degeri genellikle degersiz ve dolayisiyla amortisman tabi tutarin hesaplanmasinda önemsizdir.

Bir varligin kalinti degeri varligin defter degerine esit ya da daha fazla bir tutara yölkelebilir. Bu durumda, varligin amortisman gideri, kalinti degeri sonradan varligin defter degerinin altinda bir degere düşölene kadar sifira esit olur.

Amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Tas ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez.

Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü ya da kayıpları, ve bunlara ilişkin üçüncü kısımlardan talep edilen veya tahsil edilen tazminatlar ve yenilenen varlıklar için sonradan yapılan satınalma veya inşaa faaliyetleri farklı ekonomik olaylardır ve aşağıdaki şekilde farklı esaslarla muhasebeleştirilir:

- (a) Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü TMS 36'ya göre muhasebeleştirilir.
- (b) Kullanım dışı kalan ya da elden çıkarılan maddi duran varlık kalemlerinin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılması bu Standart uyarınca belirlenir.
- (c) Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemi için üçüncü kısımlardan alınan tazminatlar tahsil edilebilir olduğunda kâr veya zararın belirlenmesinde dikkate alınır.
- (d) Yenilenen, satın alınan ya da yenileme amacıyla inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinin maliyeti bu Standarda göre belirlenir.

(TMS 17)

Kiralama Islemleri

Bu Standart, asagida yer alanlar hariç olmak üzere her çesit kiralama isleminin muhasebelestirilmesinde kullanilir:

- (a) Maden, petrol, dogalgaz ve benzeri yeniden tesekkülü mümkün olmayan kaynaklarin arastirilmesi ve kullanilmasina iliskin kiralama islemleri ve
- (b) Sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, el yazilari, patentler ve telif haklari gibi hak ve ürünlerin lisans anlasmalari.

Ancak, bu Standart asagida yer alan varliklarin ölçülmesinde kullanilmaz:

- (a) Kiracilari tarafından yatırım amaçli olarak elde tutulan gayrimenkuller; (b) Kiraya verenlerin faaliyet kiralamasi çerçevesinde kiraya verdikleri yatırım amaçli gayrimenkuller; (c) Kiracilari tarafından finansal kiralama çerçevesinde elde tutulan TMS 41 Tarimsal Faaliyetler Standardi kapsamindaki canli varliklar veya (d) Kiraya verenleri tarafından faaliyet kiralamasi çerçevesinde kiraya verilen TMS 41 kapsamindaki canli varliklar.

Bu standart, kiralama sözleşmesine konu varliklarin kullanimi ve bakimiyla ilgili önemli hizmetlerin kiraya verenden talep edilebildigi sözleşmeler de dahil olmak üzere, bu varliklarin kullanım hakkinin kiraciya aktarildigi sözleşmelere uygulanir.

Kiralama: Kiraya verenin bir varligin kullanım hakkini, bir ödeme veya ödeme plani karsiliginda, taraflarca kararlaltirilmis bir zaman süresince kiraciya devrettiği sözleşmedir.

Finansal kiralama: Bir varligin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların devredildiği sözleşmedir. Sözleşme süresi sonunda, mülkiyet devredilebilir veya devredilmeyebilir.

Faaliyet kiralamasi: Finansal kiralama disindaki kiralamadir.

Yararlı ekonomik ömür:

(a) Bir varlığın bir veya daha fazla kullanıcı tarafından ekonomik olarak kullanılacağı tahmin edilen süreyi veya (b) Bir veya daha fazla kullanıcı tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

Yararlı ömür: Kiralama süresinin başlangıcından itibaren ve kiralama süresiyle sınırlı olmaksızın, bir varlığın işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen tahmini süredir.

Brüt kiralama yatırımı:

(a) Kiraya veren tarafından finansal kiralama çerçevesinde elde edilmesi mümkün asgari kira ödemeleri ve (b) Kiraya verene ait olacak garanti edilmemiş kalıntı değer toplamıdır.

Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredildiği kiralamalar, finansal kiralama olarak sınıflandırılır. Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredilmediği kiralamalar ise faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.

Bir kiralamanın finansal kiralama mı yoksa faaliyet kiralaması mı olduğunun tespitinde, sözleşmenin seklinden ziyade işlemin özü esas alınır. Aşağıda yer alan kriterlerin birlikte ya da tek başlarına var oldukları kiralama işlemleri finansal kiralama olarak kabul edilir:

(a) Kiralama sözleşmesinde, kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süresi sonunda veya daha önce kiracıya geçeceğinin öngörülmesi;

(b) Kiracıya, kiralanan varlığı buna ilişkin opsiyonun kullanım tarihinde oluşması beklenen gerçeğe uygun değerinden çok daha düşük bir bedelle satın alma opsiyonu verilmesi nedeniyle, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla kiracı tarafından bu opsiyonun kullanılacağı beklenmesi;

(c) Mülkiyet kiracıya geçmeyecek dahi olsa, kira süresinin kiralanan varlığın

ekonomik ömrünün büyük bir bölümünü kapsamasi;

(d) Kiralama sözleşmesinin baslangici itibariyle, asgari kira ödemelerinin bugünkü degerlerinin, en az, kiralanan varligin gerçege uygun degerine esit olmasi ve

(e) Kiralanan varligin, üzerinde büyük degisiklikler yapılmadigi sürece, sadece kiraci tarafından kullanılabilir özel bir yapıda olmasi.

Asagida yer alan kriterlerin birlikte veya tek baslarına var olduklari durumlar, yine ilgili kiralama isleminin finansal kiralama olarak nitelendirilmesi sonucunu dogurur:

(a) Kiracinin kiralama islemini feshedebilmesi durumunda, kiraya verenin fesih isleminde kaynaklanan zararlarinin kiraci tarafından karsilanmasi;

(b) Kalinti degerin gerçege uygun degerindeki degismelerden kaynaklanan kazanç ya da kayiplarin kiraciya ait olmasi (örneğin kiralama süresi sonundaki satis gelirlerinin tamamina esit bir kira indirimi seklinde);

(c) Kiracinin, piyasa fiyatının çok daha altında bir bedelle bir dönem daha kiralamayi sürdürme hakkının bulunmasi.

Arazi ve bina kiralama islemlerinin siniflandirilmesi ve muhasebelestirilmesi amaciyla, gereken durumlarda, asgari kira ödemeleri (pesin ödenenler dahil), bu varlikların kira hisselerinin kiralama sözleşmesinin baslangicindeki gerçege uygun degerleriyle orantili olarak arazi ve bina arasında dagitilir. Kira ödemelerinin sözü edilen iki varlik arasında güvenilir bir biçimde dagitilamamasi durumunda, kiralamanin tamamının faaliyet kiralaması olarak nitelendirildiği, her iki varligin da faaliyet kiralamasıyla edinildiginin açık olduğu durumlar hariç, kiralamanin tamamı finansal kiralama kabul edilir.

Kiralama süresinin baslangicinda, kiracilar, finansal kiralama islemini, kiralama sözleşmesinin basi itibariyle tespit edilmiş, gerçege uygun deger ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü degerinden düşük olani üzerinden bilançolarında varlik ve borç olarak muhasebelestirir. Asgari kira ödemelerinin bugünkü degerinin hesaplanmasında kullanılacak iskonto oranı; tespit edilebiliyorsa kiralama isleminde zimnen yer alan faiz oranı, bunun tespit edilememesi

durumunda ise, kiracının ek borçlanma faiz oranidir. Kiracının her çeşit baslangıç dogrudan maliyetleri, varlık olarak muhasebelestirilen tutara eklenir.

Kiralanan varlığın amortismanına tabi tutari, kiracının mülkiyetinde yer alan amortismanına tabi varlıklar için uygulamış olduğu amortisman yöntemiyle uyumlu bir şekilde, ilgili varlığın öngörülen kullanım dönemi boyunca her bir hesap dönemine sistematik olarak dağıtılır. Söz konusu varlığın kiralama süresi sonunda kiracı tarafından satın alınacağının kesine yakın olduğu durumlarda, varlığın tahmini kullanım süresi ilgili varlığın yararlı ömrü olup, satın alma işleminin kesine yakın olmaması durumunda ilgili varlık kiralama süresi ile yararlı ömründen kısa olanı itibarıyla itfa edilir.

Finansal kiralamada, bir varlığa hukuken sahip olmaktan kaynaklanan tüm risk ve yararları kiraya veren tarafından devredildiğinden, kiraya verenin alacaklı olduğu kira ödemeleri, kendisinin yapmış olduğu yatırım ve diğer hizmetlerini karşılamak ve kendisine bir fayda sağlamak amacıyla, yatırmış olduğu anaparanın geri dönüşü ve finansman geliri şeklinde dikkate alınır.

Baslangıç dogrudan maliyetleri, genelde kiraya verenler tarafından üstlenilmekte olup, komisyonlar, hukuki masraflar ve dahili maliyetler gibi kiralama sözleşmesinin müzakeresi ve tanzimine bağlı olarak ortaya çıkan ve bunlara dogrudan atfedilebilen maliyetleri içerir. Satis ve pazarlama işlemlerinden kaynaklananlar gibi genel giderleri içermez. Kiraya verenin üretici ve satıcı olmadığı finansal kiralama işlemlerinde baslangıç dogrudan maliyetleri, finansal kiralama gelirlerinin baslangıç hesaplamalarına dahil edilir ve kiralama süresi boyunca gelir kaydedilecek tutarlardan düşülür. Kiralama işleminde yer alan faiz oranı, baslangıç dogrudan maliyetlerini ayrı ayrı dikkate almaya gerek kalmaksızın, finansal kiralama gelirlerine bunları dogrudan dahil edecek şekilde tespit edilir. Üretici ve satıcı konumdaki kiraya verenler tarafından kiralamanın müzakeresi ve düzenlenmesi ile bağlantılı olarak katlanılan maliyetler, baslangıç dogrudan maliyetlerinin tanımına girmez. Bunun sonucunda, söz konusu maliyetler kiralamaya ilişkin net yatırım tutarının tespitinde dikkate alınmaz ve finansal kiralama işleminde, normal olarak, kiralama süresinin baslangıcında oluşacak satis kazancının muhasebelestirilmesi sırasında gider olarak dikkate alınırlar.

Herhangi bir varlığın üretici ya da satıcı konumdakiler tarafından finansal kiralama suretiyle kiralınması sonucunda iki farklı gelir oluşur:

(a) Kiralanan varlığın, normal satış fiyatlarında, uygulanabilir miktar ve ticari indirimler de dikkate alınmak suretiyle kesin olarak satışından elde edilecek kâr veya zarar tutarına eşit tutarda kâr veya zarar ve (b) Kiralama süresinde elde edilecek finansman geliri.

Faaliyet kiralamasından kaynaklanan kira geliri, kiraya konu varlıktan elde edilen faydadaki azalmanın zamanlamasını daha iyi yansıtan başka bir sistematik yöntem var olmadıkça, kiralama süresi boyunca doğrusal yöntem uygulanmak suretiyle gelir olarak muhasebeleştirilir. Kira gelirinin elde edilmesinde katlanılan maliyetler, amortismanlar dahil olmak üzere, gider olarak muhasebeleştirilir. Kiralama konusu varlıktan elde edilen faydadaki azalmanın zamanlamasını daha iyi yansıtan sistematik başka bir yöntem var olmadıkça, kiralama geliri (kiralama konusu varlıkların bakımı ve sigortalanması gibi hizmetler karşılığında elde edilen gelirler hariç olmak üzere), ilgili gelir bu çerçevede elde edilmese dahi, kiralama süresi boyunca doğrusal yöntemle muhasebeleştirilir.

Bir satış ve geri kiralama işleminin finansal kiralama ile sonuçlanması durumunda, satış gelirlerinin defter değerinin üzerindeki kısmi satıcı-kiraya veren tarafından hemen gelir olarak muhasebeleştirilmez. Bunun yerine, sözü edilen gelir ertelenir ve kiralama süresi boyunca itfa edilir.

(TMS 20)

Devlet Tesviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

Devlet tesvikleri, bu tesviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik şekilde kâr veya zarara yansıtılır.

Devlet tesviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır: Tesvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği “sermaye yaklaşımı” ve tesvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zarar da muhasebeleştirildiği “gelir yaklaşımı”.

Sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçeler şunlardır:

- (a) Bir finansman aracı olan devlet tesvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla kâr veya zarar da muhasebeleştirilmek yerine, finansal durum tablosu (bilanço) ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden, bu tür tesvikler kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir ve
- (b) Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir tesviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet tesviklerine kar veya zarar da yer verilmemelidir.

Gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeler ise şunlardır:

- (a) Devlet tesvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir;
- (b) Devlet tesvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle tesvikleri kazanır. Bu nedenle bu tesvikler sözü edilen tesviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kâr ya da zarar da muhasebeleştirilmelidir ve
- (c) Gelir vergisi ve diğer vergilerin bir tür harcama olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet tesvikleri de kâr veya zarar ile ilişkilendirilmelidir.

Varlıklara ilişkin devlet tesviklerinin (veya tesviklerin varlıklarla ilgili uygun bölümlerinin) finansal tablolarda sunumunda iki alternatif yöntem kabul edilir:

Yöntemlerden birisinde tesvik, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik bir

biçimde ertelenmis gelir olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Diger yöntemde ise tesvik, varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilir. Amortismanına tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla tesvik, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olur.

Gelire ilişkin tesvikler kâr veya zararın bir parçası olarak ayrı bir şekilde veya “Diger Gelirler” genel başlığı altında, alternatif olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilir.

(TMS 21)

Kur Degisiminin Etkileri

Bu Standart asagidaki durumlarda uygulanir:

- (a) TFRS 9 Finansal Araçlar'in kapsamına giren türev işlemler ve bakiyeler hariç olmak üzere, yabancı para işlemlerinin ve bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde,
- (b) İşletmenin finansal tablolarına konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi uygulanarak dâhil edilen yurtdisindeki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde ve
- (c) İşletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde.

Bir işletme, geçerli para biriminin tespitinde asagidaki faktörleri dikkate alır:

- (a) Geçerli para birimi:
 - (i) Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimidir (mal ve hizmetlerin satış fiyatlarının çoğunlukla bağlı olduğu ve gerçekleştiği para birimidir) ve
 - (ii) Rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimidir.
- (b) Mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, ham madde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimidir (sıklıkla, bu tür maliyetlerin oluştuğu ve ödendiği para birimidir).

Asagidaki faktörler de bir işletmenin geçerli para birimine ilişkin kanıt sağlar:

- (a) Finansman faaliyetlerinden (borçlanma aracı ya da özkaynaga dayalı finansal araçlar gibi) yaratılan fonların para birimi.
- (b) İşletme faaliyetlerine ilişkin tahsilatların tutulduğu para birimi.

Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki

tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir.

İşlem tarihi, işlemin Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre ilk defa kaydedilmesi gerektiği tarihtir. Uygulama kolaylığı nedeniyle, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğin, haftanın ya da ayın ortalama kurunun, o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılması mümkündür. Bununla birlikte, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem için ortalama kur kullanılmaz.

Her raporlama dönemi sonunda aşağıdaki çevrim işlemleri gerçekleştirilir:

- (a) Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir;
- (b) Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir ve
- (c) Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değer ölçüldüğü tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir.

Bazı kalemlerin defter değeri iki ya da daha fazla tutar karşılaştırılarak belirlenir. Örneğin, stokların defter değeri "TMS 2 Stoklar" Standardına göre maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır. Benzer şekilde, "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardına göre, değer düşüklüğü göstergesi olan bir varlığın defter değeri, muhtemel değer düşüklüğü dikkate alınmadan önceki defter değeri ile geri kazanılabilir tutarından düşük olanıdır. Böyle bir aktif, parasal değilse ve bir yabancı para biriminden ölçülüyorsa, defter değeri aşağıdakiler karşılaştırılarak belirlenir:

- (a) Tutarın belirlendiği tarihteki döviz kurundan çevrilen maliyet ya da defter değerinden uygun olanı (tarihi maliyet cinsinden ölçülen bir kalem için işlem tarihindeki kur) ve
- (b) Değer belirlendiği tarihteki döviz kurundan çevrilen net gerçekleşebilir değer ya da geri kazanılabilir tutardan, uygun olanı (raporlama dönemi sonundaki kapanış kuru).

Bu karşılaştırmaların; geçerli para biriminde bir değer düşüklüğü ortaya çıkması, yabancı para biriminde ise değer düşüklüğünün söz konusu olmaması ya da bu

durumun tam tersi bir etkisi olabilir.

Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olmayan bir işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu, finansal tablolarda kullanılan farklı para birimine aşağıdaki işlemler uygulanarak çevrilir:

(a) Sunulan her finansal durum tablosu (bilanço) aktif ve yabancı kaynakları (karsılaştırmalı olanlar dahil olmak üzere) bu finansal durum tablosunun (bilançonun) düzenlendiği tarihteki kapanış kurundan çevrilir.

(b) Gelir ve giderler, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu her bir tabloda (karsılaştırmalı tutarlar dâhil) işlem tarihinde geçerli olan döviz kurundan çevrilir.

(c) Ortaya çıkan tüm kur farkları, diğer kapsamlı gelirin ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir.

(TMS 23)

Borçlanma Maliyetleri

İşletmelerce aşağıdaki varlıkların elde edilmesi, insasi veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ile ilgili olarak bu Standardın uygulanması gerekli değildir:

(a) Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir özellikli varlık, örneğin TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamındaki bir canlı varlık,

(b) Çok miktarda ve tekrarlanarak imal edilen veya üretilen stoklar.

Özellikli varlıklar: Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.

Borçlanma maliyetleri arasında aşağıdakiler sayılabilir:

(a) TFRS 9’da tanımlanan etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz gideri,

(b) “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri ve

(c) Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları.

Aşağıdakilerden herhangi biri koşullara bağlı olarak, özelliği varlık olabilir:

(a) Stoklar,

(b) İmalat tesisleri,

(c) Enerji üretim tesisleri,

(d) Maddi olmayan duran varlıklar,

(e) Yatırım amaçlı gayrimenkuller,

(f) Tasiyici bitkiler.

Finansal varlıklar ve kısa süre içerisinde üretilen veya imal edilen stoklar özelliği varlık değildir. Elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışı hazır hale gelen varlıklar da, özelliği varlık değildir.

İşletmelerce, bir özelliği varlığın elde edilmesi, insani veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özelliği varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler.

İşletmelerce borçlanma maliyetlerinin bir özelliği varlığın maliyetinin parçası olarak aktifleştirilmesine, aktifleştirme koşullarının sağlandığı tarihte başlanır. Aktifleştirmenin başlama tarihi, işletmenin aşağıdaki koşulların tümünü sağladığı tarihtir:

(a) İşletme, varlık için harcama yaptığında;

(b) Borçlanma maliyetleri oluştuğunda;

(c) İşletme, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışı hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlere başladığında.

Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışı hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.

(TMS 26)

Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama

Emeklilik fayda planına ilişkin yatırımlar gerçeğe uygun değerleri ile gösterilir. Pazarlanabilir menkul kıymetler açısından gerçeğe uygun değer piyasa değeridir.

(TMS 27)

Bireysel Finansal Tablolar

Bu Standart bir işletmenin kendi istegi ile ya da yerel mevzuat gereği bireysel finansal tablolar sunması durumunda, bağlı ortaklıklardaki, is ortaklıklarındaki ve istiraklerdeki yatırımlarının muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

Bireysel finansal tablolar: Bu standart hükümlerine uygun olarak bağlı ortaklıklardaki, is ortaklıklarındaki ve istiraklerdeki yatırımlarını, maliyet bedeli üzerinden, TFRS 9 Finansal Araçlar Standardi hükümleri uyarınca ya da TMS 28 İstiraklerdeki ve Is Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardında tanımlanan özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirmeyi tercih eden işletmeler tarafından sunulan finansal tablolardır.

Konsolide finansal tablolar: Ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akıslarının tek bir işletmenin gibi sunulduğu grup finansal tablolardır.

Bağlı ortaklığı veya istiraki olmayan ya da herhangi bir is ortaklığında is ortaklığı payı bulunmayan bir işletmenin finansal tabloları bireysel finansal tablo değildir.

Bir işletme bireysel finansal tablolarını hazırlarken, bu tablolarda bağlı ortaklıkları, is ortaklıkları ve istiraklerindeki yatırımlarını;

(a) Maliyet bedeliyle

(b) TFRS 9 Finansal Araçlar Standardi uyarınca ya da

(c) TMS 28 İstiraklerdeki ve Is Ortaklıklarındaki Yatırımlar'da tanımlanan özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirir.

İşletme her bir yatırım kategorisi için aynı muhasebeleştirme esaslarını uygular. Maliyet bedeli üzerinden veya özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmiş olan yatırımlar, satış ya da dağıtım amacıyla elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığında (veya satış ya da dağıtım amacıyla elde tutulan

olarak siniflandirilan elden ıkarilacak bir varlik grubunun içerisine dahil edildiğinde) TFRS 5 Satis Amaçli Elde Tutulan Duran Varliklar ve Durdurulan Faaliyetler uyarınca muhasebelestirilir. TFRS 9 uyarınca muhasebelestirilen yatirimların satis amaçli elde tutulan varlik olarak siniflandirilmesi durumunda, ölçümde bir değisiklik yapılmaz.

Bir bağli ortaklık, is ortakligi veya istirakten temettüler, temettüyü alma hakkı dogdugunda isletmelerin bireysel finansal tablolarına yansitilir. Isletme zkaynak yöntemini kullanmayı sememisse, temettü kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansitilir. zkaynak yöntemi seilmisse; temettü yatırımın defter değerinde bir azalma olarak finansal tablolara yansitilir.

(TMS 28)

İstiraklerdeki ve İs Ortaklıklarındaki Yatırımlar

Bu Standart yatırım yapılan işletmeyi müsterek olarak kontrol eden veya yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etkisi bulunan tüm işletmelerce uygulanır.

Bir işletmenin doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) yatırım yapılan işletmenin oy hakkının yüzde 20 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda, aksi açıkça ortaya konulamadığı sürece, söz konusu işletmenin önemli etkisinin bulunduğu kabul edilir. Diğer yandan, işletmenin doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) yatırım yapılan işletmenin oy hakkının yüzde 20'sinden daha azını elinde bulundurması durumunda ise; böyle bir etkinin bulunduğu açıkça ortaya konulamadığı sürece, söz konusu işletmenin önemli etkisinin bulunmadığı kabul edilir. Yatırım yapılan bir işletmeye başka bir yatırımcı tarafından önemli tutarda veya mutlak çoğunlukla sahip olunması, yatırımcı işletmenin önemli etkiye sahip olmasına kesin olarak engel teşkil etmez.

Aşağıdaki hususların bir ya da birden fazlasının varlığı halinde bir işletmenin önemli etkisinin bulunduğu kabul edilir:

- (a) Yatırım yapılan işletmenin yönetim kurulu ya da esdeğer idari organında temsil edilme,
- (b) Temettüler ya da diğer dağıtım kararları dahil olmak üzere, işletmenin politika belirleme süreçlerine katılma,
- (c) Yatırımcı işletme ile yatırım yapılan işletme arasında önemli işlemlerin gerçekleştirilmesi,
- (d) İşletmeler arasında yönetici personel değişimi veya
- (e) İşletme için gerekli teknik bilginin sağlanması.

Özkaynak yöntemine göre, istirak veya is ortaklığı yatırımı başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilir. Edinme tarihinden sonra ise, yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararındaki payı yatırımın defter değeri artırılarak ya da azaltılarak finansal tablolara yansıtılır. Yatırımcının yatırım

yapılan işletmenin kâr veya zararından alacağı pay, yatırımcının kâr veya zararı olarak muhasebeleştirilir. Yatırım yapılan bir istirakten alınan dağıtımlar (kâr payı vb.) yatırımın defter değerini azaltır. Yatırım yapılan istirakin defter değerinin, istirakin diğer kapsamlı kârındaki değişikliklerden yatırımcıya düşen pay oranında düzeltilmesi gerekebilir. Bu tür değişiklikler, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden ya da yabancı para çevrim farklarından kaynaklanan değişiklikleri içerir. Bu değişikliklerden yatırımcıya düşen pay, yatırımcının kendi diğer kapsamlı kârında muhasebeleştirilir.

İşletme, özkaynak yönteminin uygulanmadığı istirak ya da iş ortaklığındaki diğer finansal araçlara da TFRS 9 Finansal Araçlar'ı uygular. Bunlar, özü itibarıyla işletmenin istiraki ya da iş ortaklığındaki net yatırımının bir parçasını oluşturan uzun vadeli payları da kapsar. İşletme, bu tür uzun vadeli paylara önce TFRS 9'u uygular.

(TMS 29)

Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

Kapsamlı gelir tablosunun tüm kalemlerinin raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edilmesini gerektirir. Bu nedenle tüm gelir ve gider kalemlerinin ilk kaydedildikleri tarihlerden itibaren genel fiyat endeksinde gerçekleşen değişime göre düzeltilmesi gerekir.

Cari maliyet esasına göre hazırlanmış kapsamlı gelir tablosu düzeltme öncesi, genellikle ilgili işlem ya da olayların gerçekleştiği tarihlerdeki cari maliyetleri içerir. Satılan malın maliyeti ve amortisman gideri, tüketim tarihlerindeki cari maliyetlerden kaydedilir; satışlar ve diğer giderler gerçekleştikleri tarihlerdeki parasal tutarlara göre muhasebeleştirilir. Bu nedenle, tüm tutarların genel bir fiyat endeksi kullanılarak raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre düzeltilmesi gerekir.

Raporlama dönemi sonu itibarıyla cari ölçüm birimine göre ifade edilmemiş finansal durum tablosu (bilanço) kalemleri, genel bir fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir.

Endekse bagli tahviller ve krediler gibi esitli anlasmlarla fiyat değisikliklerine baglanmis olan aktif ve pasifler, raporlama dönemi sonundaki değerlerine getirilmelerini sağlamak amaciyla anlasma sartlari çerçevesinde düzeltilir. Bu kalemler, dzeltilmis finansal durum tablosunda (bilançoda) dzeltilmis değerleri üzerinden tasinir.

Diger tüm aktif ve pasifler, parasal olmayan kalemlerdir. Bazi parasal olmayan kalemler, raporlama dönemi sonundaki cari tutarlarından tasinir (net kâr ve gerçeğe uygun değeri ile değerlenenler gibi) ve bu nedenle dzeltilmezler. Diger tüm parasal olmayan aktif ve pasifler düzeltilir.

(TMS 32)

Finansal Araçlar: Sunum

Finansal araç: Bir isletmenin finansal varligi ile diger bir isletmenin finansal borcunda ya da özkaynaga dayali finansal aracinda artisa neden olan herhangi bir szlesmedir.

Finansal varlik: Asağidaki varliklardan herhangi biridir:

- (a) Nakit;
- (b) Baska bir isletmenin özkaynagina dayali finansal araç;
- (c) (i) Baska bir isletmeden nakit ya da baska bir finansal varlik almak için veya
(ii) Potansiyel olarak isletmenin lehine olan kosullarda finansal varlik veya borçların baska bir isletme ile takas edilmesi için düzenlenen szlesmeden doğan hak veya
- (d) Isletmenin zkaynagina dayali finansal araciyla ödenecek ya da ödenebilecek olan ve

(i) Isletmenin degisken sayida özkaynagina dayali finansal aracini almak zorunda oldugu ya da olabilecegi bir türev olmayan sözleşme veya

(ii) Isletmenin belirli sayida özkaynagina dayali finansal aracini, belirli bir nakdini ya da baska bir finansal varligini takas etmesi disindaki sekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir türev sözleşme. Bu amaçla, isletmenin özkaynagina dayali finansal araçlar, 16A - 16B Paragraflari uyarınca özkaynaga dayali finansal araç olarak siniflandirilan satim opsiyonu bulunan finansal araçlari, 16C - 16D Paragraflari uyarınca özkaynaga dayali araç olarak siniflandirilan ve isletmeye sadece tasfiye durumunda diger tarafa isletmenin net varliklarindan oransal bir pay verme yükümlülüğü getiren finansal araçlari veya söz konusu araçların gelecekte yapılacak tahsilatlari ya da teslimatlarına iliskin sözleşmeler olarak düzenlenen araçlari içermez.

Finansal borç: Asagidaki borçlardan herhangi biridir:

(a) (i) Baska bir isletmeye nakit ya da baska bir finansal varlik verilmesi için veya

(ii) Potansiyel olarak isletmenin aleyhine olan kosullarda finansal varlik veya borçların baska bir isletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeden dogan yükümlülük veya

(b) Isletmenin özkaynagina dayali finansal araciyla ödenecek veya ödenebilecek olan ve:

(i) Isletmenin degisken sayida özkaynagina dayali finansal aracini vermek zorunda oldugu ya da olabilecegi bir türev olmayan sözleşme veya

(ii) Isletmenin belirli sayida özkaynagina dayali finansal aracinin, belirli bir nakit tutar ya da baska bir finansal varlik ile takas edilmesi disindaki sekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir türev sözleşme. Bu nedenle, herhangi bir para birimi cinsinden belirli bir tutar karsiliginda isletmenin özkaynagina dayali finansal araçlarının elde edilmesine iliskin hak, opsiyon ya da teminatlar; isletmenin, bunlari, özkaynagina dayali ve ayni siniftaki türev olmayan finansal araçlarını ellerinde bulunduranların tümüne oransal olarak sunmasi durumunda özkaynaga dayali finansal araç niteligindedir. Yine, bu nedenlerle, isletmenin özkaynagina dayali finansal araçlari; 16A - 16B Paragraflari uyarınca özkaynaga

dayali finansal araç olarak siniflandirilan satim opsiyonu bulunan finansal araçlari, 16C - 16D Paragraflari uyarınca özkaynaga dayali finansal araç olarak siniflandirilan ve isletmeye sadece tasfiye durumunda diger tarafa isletmenin net varliklarindan oransal bir pay verme yükümlölüğü getiren finansal araçlari veya söz konusu araçların gelecekte yapılacak tahsilatlari ya da teslimatlarına iliskin sözleşmeler olarak düzenlenen araçlari içermez.

Maddi varliklar (stoklar ve maddi duran varliklar gibi), kiralama konusu varliklar ve maddi olmayan duran varliklar (patentler ve ticari markalar gibi) finansal varlik degillerdir. Söz konusu maddi varlikların ve maddi olmayan duran varlikların kontrolü, bir nakit girişi saglamaya veya baska bir finansal varlik elde etmeye imkan yaratır; fakat nakit veya baska bir finansal varlik elde etmeye yönelik mevcut bir hak saglamaz.

Gelecekte saglayacağı ekonomik fayda, nakit veya baska bir finansal varlik elde etme hakkı yerine hizmet veya mal alımı olan varliklar (pesin ödenmiş giderler gibi) finansal varlik degildir. Benzer şekilde, ertelenmiş gelir ve teminat yükümlölükleri gibi kalemler de finansal borç degildir. Bunun nedeni, söz konusu yükümlölüklere iliskin ekonomik faydaların, nakit veya baska bir finansal varlığın ödenmesine iliskin sözleşmeden doğan bir yükümlölük olarak değil, mal veya hizmet verilmesi şeklinde isletmeden çıkmasıdır.

Sözleşmeye bağlı olmayan varlik ve yükümlölükler (devlet tarafından konulan yasal zorunlulukların bir sonucu olarak ortaya çıkan gelir vergileri gibi) finansal varlik veya finansal borç degildir. Gelir vergilerine iliskin muhasebe işlemleri “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardi kapsamındadır. “TMS 37 Karsiliklar, Kosullu Borçlar ve Kosullu Varliklar” Standardında tanımlanan zimni kabulden doğan yükümlölükler de sözleşmeden doğmazlar ve finansal borç degillerdir.

Özkaynaga dayali finansal araçlara örnek olarak; satılamayan adi hisse senetleri, bazı satim opsiyonu bulunan finansal araçlar, sadece tasfiye durumunda isletmenin net varliklarindan oransal bir payı diger tarafa verme yükümlölüğü getiren bazı finansal araçlar, imtiyazlı hisse senetleri, hisse alım hakkı veren finansal araçlar, veya bir finansal varlik veya sabit tutarda bir nakit karsiligında, bir isletmenin ihraç ettiği sabit sayıdaki satılamayan adi hisse senedine alım için basvurmak veya satın almak konusunda hamiline imkan veren yazılı alım opsiyonları gösterilebilir.

Isletmeye sabit tutarda bir nakit veya baska bir finansal varlik karsiligında belirli

miktarda özkaynagina dayali finansal araci yeniden edinme hakki veren satin alinmis bir alim opsiyonu veya benzer diger bir sözleşme, isletme için bir finansal varlik degildir. Bu tür bir sözleşme için ödenen tutar özkaynaktan düşölür.

Finansal araçlar, asil araçlar (alacaklar, borçlar ve hisse senedine dayali finansal araçlar gibi) ile türev finansal araçlari (finansal opsiyonlar, vadeli islem sözleşmeleri-futures sözleşmeler ve forward sözleşmeler, vadeli faiz orani takaslari ve döviz takaslari gibi) içerir. Türev finansal araçlar, finansal araç tanimina uyar ve dolayisiyla bu Standart kapsamında yer alır.

(TMS 33)

Hisse Basina Kazanç

Ters Sulandırma (Hisse senetlerinde artis olsa bile hisse basina kazancin/kârın artisti veya hisse basina zararın azalisi): Dönüştürülebilir araçların dönüşümünün gerçekleştiği, opsiyon ve hisse alim hakki veren araçların kullanıldığı veya belirli kosulların yerine gelmesini takiben adi hisse senetlerinin ihraç edildiği varsayımı sonucunda, hisse basina kazancın artması veya hisse basina zararın azalmasıdır.

Kosullu yeni hisse senedi çıkarma sözleşmesi: Belirli kosulların yerine getirilmesine bağlı olan hisse senedi ihraç sözleşmesidir.

Kosula bağlı çıkarılabilir hisse senetleri: Kosullu yeni hisse senedi çıkarma sözleşmesinde belirtilen kosulların yerine gelmesini takiben bedelsiz olarak ya da çok az bir nakit veya baska tür bir ödeme karşılığında ihraç edilebilecek adi hisse senetleridir.

Sulandırma (Hisse senetlerinde artis olduğu takdirde hisse basina kazancin/kârın azalisi veya hisse basina zararın artisti): Dönüştürülebilir araçların dönüşümünün

gerçekleştigi, opsiyon ve hisse alim hakkı veren araçların kullanıldığı veya belirli koşulların yerine gelmesini takiben adi hisse senetlerinin ihraç edildiği varsayımı sonucunda, hisse basına kazancın azalması veya hisse basına kaybın artmasıdır.

Opsiyonlar, hisse alim hakkı veren finansal araçlar ve esdeğerleri: Sahibine adi hisse senedi alim hakkı veren finansal araçlardır.

Adi hisse (pay) senedi: Diğer tüm özkaynaga dayalı finansal araç sınıflarından sonra gelen, özkaynaga dayalı bir finansal araçtır.

Potansiyel adi hisse (pay) senedi: Sahibine adi hisse senedi alim hakkı verebilen bir finansal araç ya da benzeri bir sözleşmedir.

Satım opsiyonu: Sahibine belli bir dönem boyunca önceden belirlenmiş bir fiyattan adi hisse senedi satım hakkı veren sözleşmelerdir.

Adi hisse basına kazanç, ana ortaklığın adi hisse senedi sahiplerinin payına düşen kazanç veya zararının (pay), dönemin adi hisse senedi sayısının ağırlıklı ortalamasına (payda) bölünmesiyle hesaplanır.

Adi hisse basına kazancın hesaplanmasında, aşağıdaki kalemlerle ilgili olarak ana ortaklığın adi hisse senedi sahiplerinin payına düşen tutarlar, ilgili kalemlerin vergi sonrası imtiyazlı temettü tutarlarına, imtiyazlı hisse senetlerinin ödenmesinden kaynaklanan farklara ve özkaynak olarak sınıflanan imtiyazlı hisse senetlerinin benzer etkilerine ilişkin düzeltmeler yapıldıktan sonraki tutarlardır:

(a) Sürdürülen faaliyetlerden ana ortaklığın payına düşen kâr veya zarar ve

(b) Ana ortaklığın payına düşen kâr veya zarar.

Sulandırılmış hisse basına kazancın hesaplanmasında, işletme, ana ortaklığın adı hisse senedi sahiplerinin payına düşen kâr veya zarar ile ağırlıklı ortalama hisse senedi sayısını, sulandırma etkisi olan potansiyel adı hisse senetlerinin etkilerine göre düzeltir.

(TMS 34)

Ara Dönem Finansal Raporlama

Ara dönem finansal rapor asgari olarak aşağıda verilen unsurlardan oluşur:

- (a) Özet finansal durum tablosu (bilanço),
- (b) Özet kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu veya tabloları,
- (c) Özet bir özkaynak değişim tablosu,
- (d) Özet nakit akış tablosu ve
- (e) Seçilmiş dipnotlar (açıklayıcı notlar).

Ara dönem raporlar, aşağıda belirtilen dönemlere ilişkin (özet veya tam) ara dönem finansal tabloları içerir:

- (a) Bir önceki finansal yıl sonu finansal durum tablosu (bilançosu) ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış cari ara dönem finansal durum tablosu (bilançosu);
- (b) Cari ara döneme ilişkin kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu (veya tabloları) ve cari yıla ilişkin hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar kümülatif bilgileri içeren kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu (veya tabloları) ile aynı ara dönemlere ilişkin karşılaştırmalı bilgilerin sunulduğu kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tabloları (hem cari döneme ilişkin hem de cari yıla ilişkin hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar kümülatif bilgileri

içeren tabloları). TMS 1’de izin verildiği üzere, bir ara dönem raporda, her bir dönem için tek bir kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu ya da kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tabloları sunulabilir;

(c) Bir önceki yılın aynı ara dönemi ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, cari yıla ilişkin hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar olan özkaynak değişim tablosu ve

(d) Bir önceki yılın aynı ara dönemi ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, cari yıla ilişkin hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar olan nakit akışlarını gösteren nakit akış tablosu.

Ara dönem finansal raporlamada muhasebeleştirme, ölçme, sınıflandırma veya yapılacak açıklamalara ilişkin karar verilirken, önemlilik kriteri ara dönem finansal veriler çerçevesinde değerlendirilir. Önemlilik kriterinin değerlendirilmesinde, ara dönem ölçümlerinin yıllık finansal verilere göre daha fazla oranda tahmine dayanabileceği dikkate alınmalıdır.

Bir işletme, altı aylık dönemlerden daha sık raporlama yapması durumunda, gelir ve giderlerinin ölçülmesinde her ara dönem finansal tablo setinin hazırlandığı dönemde hesap döneminin başından ara hesap döneminin sonuna kadarki tüm dönem için elde edilen bilgileri kullanır. Cari ara dönemde raporlanan gelir ve giderler önceki ara dönemlerde raporlanan tutarlara ilişkin tahminlerdeki değişiklikleri yansıtır. Önceki ara dönemlerde raporlanan tutarlar geriye dönük olarak düzeltilmez.

(TMS 36)

Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Bu Standardın amacı; bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve Standart, işletmenin değer düşüklüğü

zararini muhasebelestirmesini gerektirir.

Kullanım degeri: Bir varlik veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akislarinin bugünkü degeridir.

Bu Standart, asagidakiler hariç olmak üzere, her türlü varliga iliskin deger düşüklüğünün muhasebelestirilmesinde uygulanır:

- (a) Stoklar (bakiniz: TMS 2 Stoklar);
- (b) Sözlesme varliklari ile TFRS 15 Müsteri Sözlesmelerinden Hasilat uyarınca finansal tablolara alinan bir sözlesmenin yapılmasi veya yerine getirilmesi için katlanılan maliyetlerden dogan varliklar;
- (c) Ertelenmis vergi varliklari (bakiniz: TMS 12 Gelir Vergileri);
- (d) Çalışanlara saglanan faydalardan kaynaklanan varliklar (bakiniz: TMS 19 Çalışanlara Saglanan Faydalar);
- (e) TFRS 9 Finansal Araçlar kapsamındaki finansal varliklar;
- (f) Gerçege uygun degerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller (bakiniz: TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller);
- (g) Gerçege uygun degerden satis maliyetleri düşölmek suretiyle ölçölen TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardi kapsamındaki tarımsal faaliyetlere iliskin canlı varliklar;
- (h) Ertelenen edinme maliyetleri ve “TFRS 4 Sigorta Sözlesmeleri” Standardi kapsamında olan sigorta poliçelerindeki sigortacinin sözleşmeden dogan haklarından kaynaklanan maddi olmayan duran varliklar ve
- (i) “TFRS 5 Satis Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varliklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardi çerçevesinde satis amaçlı elde tutulan olarak siniflandırılan maddi duran varliklar (veya elden çıkarılacak varlik gruplari).

Bu Standart geri kazanılabilir tutari; bir varligin veya nakit yaratan birimin satis maliyetleri düşölmüş gerçege uygun deger ile kullanım degerinden yüksek olani olarak tanımlar. Varligin satis maliyetleri düşölmüş gerçege uygun degeri ile kullanım degerinin her ikisini birden belirlemek her zaman gerekli degildir.

Anılan tutarlardan herhangi birinin ilgili varlığın defter değerini asması durumunda, söz konusu varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır ve diğer tutarı tahmin etmek gerekmez.

Borç olarak muhasebeleştirilenler disandaki elden çıkarma maliyetleri, elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerin ölçümünün tespiti esnasında indirilir. Bu tür maliyetlere ilişkin örnek olarak; yasal maliyetler, damga vergisi ve benzeri işlem vergileri, varlığın tasınma maliyetleri ile varlığı satısa hazır hale getirmek için olusan ilave maliyetler gösterilebilir. Ancak, isten çıkarma tazminatları (“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardında tanımlandığı şekilde) ve varlığın elden çıkarılmasını müteakip, bir faaliyetin azaltılması ya da yeniden yapılandırılmasına ilişkin maliyetler, varlığın elden çıkarılması ile doğrudan ilgili ek maliyetler değildir.

Varlığın kullanım değerinin hesaplamasında aşağıdaki unsurlar dikkate alınır:

- (a) İşletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akıslarının tahmini;
- (b) Söz konusu gelecekteki nakit akıslarının tutarı ve zamanlamasında olabilecek değişikliklerle ilgili beklentiler;
- (c) Piyasa riski hariç tutulmuş cari faiz oranı ile temsil edilen paranın zaman değeri;
- (d) Varlıkta yer alan belirsizliğe katlanmanın bedeli ve
- (e) Likidite azlığı gibi, piyasa katılımcılarının işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akıslarının fiyatlandırmasına yansıtacağı diğer unsurlar.

Varlığın kullanım değerinin tahmini aşağıdaki adımları içerir:

- (a) Varlığın kullanımı süresince ve sonunda elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit giriş ve çıkıslarının tahmini ve
- (b) Söz konusu gelecekteki nakit akıslarına uygun iskonto oranının uygulanması.

Gelecekteki nakit akis tahminleri aşağıdakileri içerir:

(a) Varlıktan kullanımı süresince elde edilecek nakit girişlerine ilişkin projeksiyonlar;

(b) Varlığın kullanımı süresince nakit girişi (varlığı kullanıma hazır hale getirmek için gerekli nakit çıkışları dahil) yaratabilmek için katlanılacak ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilecek veya mantıklı ve tutarlı bir biçimde dağıtılabilen nakit çıkışları ile ilgili projeksiyonlar ve

(c) Varlığın yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması karşılığında elde edilecek (ya da ödenecek), eğer varsa, net nakit akışları.

Gelecekteki nakit akışları, gerçekleşecekleri para birimi cinsinde tahmin edilir ve anılan para birimi için uygun olan iskonto oranından iskonto edilir. İşletme bugünkü değeri, kullanım değerinin hesaplandığı tarihteki geçerli kuru kullanarak çevirir.

İskonto oranı (oranları), aşağıda yer alanlara ilişkin cari piyasa değerlendirmesini yansıtan vergi öncesi oran (oranlar) olacaktır:

(a) Paranın zaman değeri ve

(b) Gelecekteki nakit akış tahminlerinde dikkate alınmamış olan, varlığa özgü riskler.

Sadece ve sadece, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, söz konusu varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenir. Anılan indirgeme, bir değer düşüklüğü zararidir.

Varlık başka bir Standarda göre (örneğin “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardındaki yeniden değerlendirme yöntemine göre) yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe; değer düşüklüğü zararı derhal kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, anılan diğer Standarda göre yeniden değerlendirme değer azalısı olarak dikkate alınır.

Yeniden değerlendirilmemiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, aynı varlığın yeniden değerlendirme fazlası tutarını aşmadığı sürece doğrudan yeniden değerlendirme fazlasından düşülerek muhasebeleştirilir.

Nakit yaratan bir birime iliskin geri kazanilabilir tutar, satis maliyetleri dslms gere uygun degeri ile kullanim degerinden yüksek olanidir.

Deger dsklg testi iin, bir isletme birlesmesinde elde edinilen serefiye, birlesme tarihinden itibaren, devrolanin diger varliklari veya borlarinin söz konusu birimlere veya birim gruplarına dagitilmis olup olmadigina bakilmaksizin, birlesmenin yarattigi sinerjiden faydalanmasi beklenen devralanin her bir nakit yaratan birimine veya birim grubuna dagitilir. Serefiyenin dagitildigi her bir birim veya birim grubu asagidaki özellikleri tasir:

(a) Isletme ii yönetmel amalarla, serefiyenin izlendigi isletmenin en alt seviyesini gösterir ve

(b) Birlestirilen faaliyet bölümlerinin birlestirme islemi öncesindeki haliyle, "TFRS 8 Faaliyet Bölümleri" Standardinin 5 inci Paragrafinda tanimlanan faaliyet bölümlerinden büyük olamaz.

Serefiye, nakit yaratan bir birimle iliskili ancak henüz söz konusu birime dagitilmamis ise, ilgili birimin deger dsklgne ugramis olabilecegine iliskin her ne zaman bir belirti ortaya ikarsa, söz konusu birim, kendisinin serefiye hari defter degeri geri kazanilabilir degeri ile karsilastirilmak suretiyle deger dsklg aisinden test edilir.

Nakit yaratan bir birime (serefiyeye veya bir sirket varliginin dagitilabilecegi en kk nakit yaratan birimler grubuna) iliskin deger dsklg zarari, ancak ve ancak, ilgili birimin (birim grubunun) geri kazanilabilir tutarinin (birim grubunun) defter degerinden daha düsük olmasi durumunda muhasebelestirilir. Deger dsklg zarari, ilgili birimin (birim grubunun) varliklarinin defter degerini azaltmak iin asagidaki siraya göre dagitilir:

(a) ncelikle, nakit yaratan birime (birim grubuna) dagitilmis olan serefiyenin defter degerini azaltacak sekilde ve

(b) Sonrasinda, ilgili birimin (birim grubunun) diger varliklarına birimdeki (birim grubundaki) her bir varligin defter degeri oraninda.

Deger dsklg zararının dagitilmasi sirasinda, isletme, bir varligin defter degerini asagidakilerden en yüksek olaninin altına dsrmez:

(a) Elden ikarma maliyetleri dslms gere uygun degeri (eger

ölçülebiliyorsa), (b) Kullanım değeri (eger belirlenebiliyorsa) ve (c) Sıfır.

Aksi takdirde varlığa dağıtılacak değer düşüklüğü zararı, birimin (birim grubunun) diğer varlıklarına oransal olarak dağıtılır.

Değer düşüklüğü testi, nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı ile nakit yaratan birimin defter değerinin karşılaştırılmasını içerir.

(TMS 37)

Karşılıklar, Kosullu Borçlar Ve Kosullu Varlıklar

Karşılık: Gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür.

Yükümlülük: Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına neden olacak mevcut yükümlülüktür.

Sorumluluk doğuran olay: İşletmenin söz konusu yükümlülüğü yerine getirmekten başka gerçekçi bir alternatifinin olmaması sonucunu doğuran, hukuki veya zimni bir kabulden doğan yükümlülük yaratan olaydır.

Hukuki yükümlülük: Aşağıda sayılanlardan kaynaklanan yükümlülüktür:

(a) Sözleşme (açık ya da zimni hükümleri aracılığıyla); (b) Yasal düzenleme veya (c) Diğer kanuni uygulamalar.

Zimni kabulden doğan yükümlülük: İşletmenin aşağıda yer alan fiillerinden kaynaklanan yükümlülüktür:

(a) Geçmişteki uygulamalar, yayımlanmış politikalar veya yeterince belirli cari açıklamalarla, işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer şahıslara

taahhüt etmesi; ve

(b) Bunun sonucunda, işletmenin bu sorumlulukları yerine getireceği konusunda diğer sahipler nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması.

Kosullu yükümlülük:

(a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan veya

(b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara yansıtılamayan mevcut yükümlülüktür:

(i) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması veya

(ii) Yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi.

Kosullu varlık: Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır.

Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme: Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için mutlaka katlanılması gereken maliyetin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı astığı sözleşmedir.

Yeniden yapılandırma: Yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir programdır ve aşağıdakilerden herhangi birinin değişmesi sonucunu doğurur:

(a) İşletme tarafından yapılmakta olan faaliyetin kapsamı veya (b) Söz konusu

faaliyetin ifa sekli.

Bir karsilik, asagida yer alan kosullarin varligi halinde finansal tablolara yansitilir:

(a) Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zimni) bulunması; (b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması, (c) Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

Bu kosullarin karsilanmaması durumunda, herhangi bir karsilik finansal tablolara yansitilmaz.

İşletme, kosullu borçlarını finansal tablolarına yansitmaz.

İşletme, kosullu varlıklarını finansal tablolarına yansitmaz.

Varlıkların elden çıkarılmalarının beklendiği durumlarda, söz konusu işlem sonucunda oluşacak kazançlar herhangi bir karsiligin ölçülmesinde göz önünde bulundurulmaz.

Herhangi bir karsilik gideri, buna ait tazminata ilişkin muhasebeleştirilen tutar düşüldükten sonra bulunacak net tutarıyla gelir tablosunda yer alabilir.

Yalnızca ilk basta ayrılan karsiliklara ilişkin harcamalar ilgili karsiliklarla mahsuplaştırılır. Başlangıçta başka amaçlarla muhasebeleştirilmiş karsiliklarla harcamaların birbirleriyle mahsuplaştırılması, iki ayrı işlemin etkisinin gizlenmesine sebep olur.

Gelecekteki faaliyet zararları için karsilik ayrılmaz.

Bir işletme ekonomik açıdan dezavantajlı olan bir sözleşmeye sahip ise, söz konusu sözleşmeye ilişkin mevcut yükümlülük karsilik olarak muhasebeleştirilir ve ölçülür.

(TMS 38)

Maddi Olmayan Duran Varliklar

Bu Standart, asagidakiler hariç tüm maddi olmayan duran varliklari muhasebelestirilmesinde uygulanir:

- (a) Baska bir Standardin kapsamina giren maddi olmayan duran varliklar;
- (b) “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” Standardinda tanimlanan finansal varliklar;
- (c) Arastirma ve degerlendirme varliklarinin muhasebelestirilmesi ve ölçümü (bakiniz: TFRS 6 Maden Kaynaklarinin Arastirilmesi ve Degerlendirilmesi) ve
- (d) Madenler, petrol, dogal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynaklari gelistirilmesi ve çıkarilmasina iliskin harcamalar.

Bir varlik, belirlenebilirlik kriterini asagidaki durumlarda saglar:

- (a) Ayrilabilir olmasi, diger bir deyişle isletmeden ayrilabilme ya da bölünebilme özelligine sahip ve bireysel olarak ya da isletmenin bu yönde bir niyetinin olup olmadigina bakilmaksizin ilgili sözleşme, tanimlanabilir varlik veya borç ile beraber satilabilir, devredilebilir, lisans altina alinabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olmasi veya
- (b) Ilgili haklari isletmeden ya da diger haklar ve yükümlülüklerden ayrilabilmesi veya devredilebilmesine bakilmaksizin, sözleşmede yer alan haklardan ya da diger yasal haklardan kaynaklanmasi.

Bir maddi olmayan duran varlik sadece ve sadece:

- (a) Varlikla iliskilendirilen beklenilen gelecekteki ekonomik yararlarin isletme için gerçeklesmesinin muhtemel olmasi ve
- (b) Varligin maliyetinin güvenilir bir sekilde ölçülebilmesi durumunda, muhasebelestirilir.

Bir maddi olmayan duran varlik ilk muhasebelestirilmesi sirasinda maliyet

bedeliyle ölçülür.

Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti aşağıdakilerden oluşur:

(a) İthalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dahil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı ve

(b) Varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyet.

Maliyetlerin, bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinde muhasebeleştirilmesi işlemi, ilgili varlığın yönetimce planlanan şekilde çalışabilir duruma gelmesi durumunda biter. Bu nedenle, bir maddi olmayan duran varlığın kullanımında ya da tekrar düzenlenmesi sırasında oluşan maliyetler, söz konusu varlığın defter değerine dahil edilmez. Örneğin, aşağıda yer alan maliyetler maddi olmayan duran varlığın defter değerine dahil edilmez:

(a) Yönetimce amaçlanan şekilde işlev görebilecek nitelikteki bir varlığın henüz kullanıma sokulması aşamasına ilişkin maliyetler ve

(b) İlgili varlığın ürününe yönelik talepler oluşurken meydana gelenler gibi, başlangıç faaliyetine başlama zararları.

İşletme birleşmesi sırasında veya ayrı olarak elde edilen ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen devam eden araştırma veya geliştirme projesi ile ilgili daha sonraki harcamaların, aşağıdaki gibi muhasebeleştirileceği anlamına gelir:

(a) Araştırma harcaması olması durumunda, gerçekleştiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir;

(b) Maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmek için gerekli kriterleri sağlamayan bir geliştirme harcaması olması durumunda, gerçekleştiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir ve

(c) Maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmek için gerekli kriterleri sağlayan bir geliştirme harcaması olması durumunda, elde edilen devam eden araştırma veya geliştirme projesinin defter değerine eklenir.

İşletme içi yaratılan serfe, varlık olarak muhasebeleştirilmez.

Arastirmadan (veya işletme içi bir projenin araştırma safhasından) kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Arastirma (veya işletme içi bir projenin araştırma safhası) harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir.

Arastirma faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır:

- (a) Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler;
- (b) Arastirma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması;
- (c) Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması ve
- (d) Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

Sadece ve sadece, aşağıdaki koşulların tamaminin varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir:

- (a) Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.
- (b) İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.
- (c) Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkânının bulunması.
- (d) Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasa içinde olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.
- (e) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.

(f) Gelistirme sürecinde maddi olmayan duran varlikla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

Gelistirme faaliyetleri ile ilgili örnekler sunlardır:

(a) Üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi;

(b) Yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı;

(c) Ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, insasi ve çalıştırılması ve

(d) Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifin tasarımı, insasi ve denenmesi.

Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir.

Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlenir. Bu Standarda göre yeniden değerlendirme yapmak için, gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle ölçülür. Yeniden değerlendirme işlemleri, raporlama dönemi sonunda ilgili aktifin defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılık göstermemesi açısından düzenli olarak yapılır.

Yeniden değerlendirme yöntemi:

(a) Daha önce varlık olarak muhasebeleştirilmeyen maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlendirilmelerine veya

(b) Maddi olmayan duran varlıkların maliyet tutarı dışında bir tutardan muhasebeleştirilmelerine,

izin vermez.

Bir maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için, işletme, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardını uygular. Anılan Standart, işletmenin varlıklarının defter değerlerini ne zaman ve nasıl incelenmesi, geri kazanılabilir tutarlarının nasıl belirlenmesi ve değer düşüklüğü zararlarının ne zaman muhasebeleştirilmesi ya da iptal edilmesi gerektiğini gösterir.

(TMS 39)

Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

Bu Standart tüm işletmeler tarafından TFRS 9 Finansal Araçlar kapsamındaki tüm finansal araçlara aşağıdaki şartlar çerçevesinde uygulanır:

- (a) TFRS 9’un bu Standardın korunma muhasebesi hükümlerinin uygulanmasına izin vermesi ve
- (b) Finansal aracın bu Standart uyarınca korunma şartlarını sağlayan korunma ilişkisinin parçası olması.

Finansal riskten korunma ilişkileri üç çeşittir:

- (a) Gerçeğe uygun değer riskinden korunma: Muhasebeleştirilmiş bir varlık veya borcun ya da muhasebeleştirilmemiş bir kesin taahhüdün veya bu tür bir varlık, borç ya da taahhüdün belirlenebilir bir bölümünün gerçeğe uygun değerinde meydana gelen, belirli bir risk unsuru ile ilişkilendirilebilen ve kâr veya zararı etkileyebilecek nitelikteki değişikliklere karşı gerçekleştirilen bir finansal riskten korunma işlemidir.
- (b) Nakit akis riskinden korunma: (i) muhasebeleştirilmiş bir varlık veya borca (örneğin, değişken oranlı borçların gelecekteki faiz ödemelerinin tamamı veya bir kısmı) ya da gerçekleşme ihtimali yüksek tahmini bir işleme ilişkin belirli bir riskle ilişkilendirilebilen ve (ii) net kâr veya zararı etkileyebilen nitelikteki nakis akisi değişikliklerinden korunmak için gerçekleştirilen bir finansal riskten korunma işlemidir.

(c) Yurtdisindeki işletmede bulunan net yatırım riskinden korunma: TMS 21’de yer almaktadır.

(TMS 40)

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Finansal kiralama işlemi çerçevesinde bir kiracının finansal tablolarında muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkul hakları ile kiraya verenin finansal tablolarında faaliyet kiralaması işlemi çerçevesinde kiracıya sağlanan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçülmesine ilişkin hükümler de bu Standart kapsamındadır. “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardında düzenlenen hususlar, aşağıdakiler de dahil olmak üzere, bu Standardın kapsamına girmez:

(a) Kiralamaların finansal ya da faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılması;

(b) Yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen kiralama gelirlerinin muhasebeleştirilmesi (ayrıca TFRS 15 Müsteri Sözleşmelerinden Hasılat’a bakınız);

(c) Faaliyet kiralaması çerçevesinde edinilen gayrimenkul hakkının kiracının finansal tablolarında ölçülmesi.

(d) Finansal kiralamaya konu net yatırımın kiraya verenin finansal tablolarında ölçülmesi,

(e) Satış ve geri kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi,

(f) Finansal kiralamalara ve faaliyet kiralamalarına ilişkin olarak kamuoyuna yapılacak açıklama.

Bu Standart aşağıdakiler için uygulanmaz:

(a) Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar (bakınız: TMS 41 Tarımsal Faaliyetler ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar) ve

(b) Petrol, dogal gaz ve benzeri geri kazanilmasi mümkün olmayan kaynaklara ait maden hak ve rezervleri.

Yatirim amaçli gayrimenkullere iliskin örneklere asagida yer verilmistir:

(a) Normal is akisi çerçevesinde kısa vadede satilmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazanci elde etmek amaciyla elde tutulan arsalar.

(b) Gelecekte nasil kullanilacagina karar verilmemis arsalar (isletme, araziyi sahibi tarafından kullanilan gayrimenkul olarak kullanmaya veya normal is akisi çerçevesinde kısa vadede satmaya karar vermemis ise, söz konusu arazinin sermaye kazanci elde etmek amaciyla elde tutuldugu varsayilir.)

(c) Isletmenin sahip oldugu (veya finansal kiralama islemi çerçevesinde isletme tarafından elde tutulan) ve bir veya daha fazla faaliyet kiralamasina konu edilen binalar.

(d) Bir veya daha fazla faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan bos bir bina.

(e) Gelecekte yatırım amaçli gayrimenkul olarak kullanilmek üzere inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller.

Asagida yer alanlar yatırım amaçli olmayan gayrimenkullere iliskin örneklerdir ve dolayisiyla bu Standardin kapsamı disindedir:

(a) Olagan is akisi içerisinde satilmak amaciyla elde tutulan veya satis amaciyla inşa veya geliştirme asamasında olan (bakiniz: TMS 2 Stoklar), örneğin, sadece, yakın gelecekte elden çıkarilmek veya geliştirilmek ve satilmak amaciyla edinilen gayrimenkuller.

(b) (Diger unsurlarin yani sıra), gelecekte sahibi tarafından kullanilmek ya da, geliştirilmek ve ardından sahibi tarafından kullanilmek amaciyla elde tutulan, çalışanların ikamet ettigi gayrimenkuller (çalışanların piyasa rayicine uygun kira ödeyip ödemedigine bakilmaksizin) ile sahibi tarafından kullanilmakta olup elden çıkarilmayi bekleyen gayrimenkuller dahil, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller (bakiniz: TMS 16).

(c) Baska bir isletmeye finansal kiralama islemi çerçevesinde kiralanen gayrimenkuller.

Yatirim amaçli bir gayrimenkul, ancak ve ancak, asagida belirtilen kosullarin saglanmis olmasi durumunda bir varlik olarak muhasebelestirilir:

- (a) Gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararlarin isletmeye girisinin muhtemel olmasi ve
- (b) Yatirim amaçli gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir sekilde ölçülebilir olmasi.

Bu muhasebelestirme ilkesini uygulayan bir isletme yatirim amaçli gayrimenkul maliyetlerini, söz konusu maliyetler ortaya çiktiği anda degerlendirir. Bu maliyetler; baslangıçta yatirim amaçli gayrimenkulün elde edilmesine iliskin olarak gerçekleştirilen maliyetler ile yatirim amaçli bir gayrimenkule daha sonradan yapilan ilave, degisiklik veya hizmet maliyetlerini içerir.

Yatirim amaçli bir gayrimenkulün maliyeti asagida belirtilen sebepler nedeniyle arttirilmaz:

- (a) İlk tesis maliyetleri (anilan maliyetler, ilgili gayrimenkulün yönetimin amaçladigi sekilde faaliyet göstermesi için gerekli olmadigi sürece),
- (b) Yatirim amaçli gayrimenkulün planlanan doluluk/kullanım düzeyine ulasmasina kadar olusan isletme zararlar,ı,
- (c) Gayrimenkulün insasi veya gelistirilmesi sirasinda ortaya çikan asiri tutarda artik malzeme, kayip işçilik veya diger kaynaklar.

Yatirim amaçli gayrimenkule iliskin ödemenin ertelenmis olmasi durumunda, gayrimenkulün maliyeti esdeger pesin ödeme tutaridir. Bu tutar ile toplam ödemeler arasindaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebelestirilir.

İlk muhasebelestirme isleminin ardından, gerçeğe uygun deger yöntemini seçmiş olan bir isletme, 53 üncü Paragrafta belirtilen durumlar hariç olmak üzere, tüm yatirim amaçli gayrimenkullerini gerçeğe uygun deger yöntemi ile ölçer.

İlk muhasebelestirme isleminde sonra maliyet yöntemini seçen bir isletme, “TFRS 5 Satis Amaçli Elde Tutulan Duran Varliklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardi uyarınca satis amaçli elde tutulan olarak siniflananlar (veya satis amaçli elde tutulan olarak siniflanan elden çıkarilacak varlik grubuna dahil

edilenler) hariç olmak üzere, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini söz konusu yöntem için TMS 16’da belirtilen hükümler çerçevesinde maliyet yöntemiyle ölçer. Satis amaçlı elde tutulan olarak sınıflanma kriterlerine uyan (veya satis amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan elden çıkarılacak varlık grubuna dahil edilen) yatırım amaçlı gayrimenkuller, TFRS 5 çerçevesinde ölçülür.

(TMS 41)

Tarimsal Faaliyetler

Bu Standart, asagida yer alan varliklari tarimsal faaliyetle ilgili olmalari durumunda, söz konusu varliklari muhasebelestirilmesinde uygulanir:

- (a) Tasiyici bitkiler disindaki canli varliklar;
- (b) Hasat zamanindaki tarimsal ürünler ve
- (c) Devlet tesvikleri.

Bu Standart asagidakilere uygulanmaz:

- (a) Tarimsal faaliyetle ilgili arsa .
- (b) Tarimsal faaliyetle ilgili tasiyici bitkiler. Ancak, bu Standart tasiyici bitkilerin ürünlerine uygulanir.
- (c) Tasiyici bitkilerle ilgili devlet tesvikleri.

Tarimsal faaliyet: Satisa veya geri dönüştürülmeye konu canli varliklari tarimsal ürünlere veya farkli canli varliklara dönüştürülmesi ve hasat islemlerinin bir isletme tarafından yönetimidir.

Tarimsal ürün: Isletmenin canli varliklarinin hasadi yapilmis ürünüdür.

Tasiyici bitki: Asagidaki özelliklere sahip yasayan bir bitkidir:

- (a) Tarimsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanilmasi,
- (b) Bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenmesi ve
- (c) Önemsiz kalinti satislari disinda tarimsal ürün olarak satilma ihtimalinin çok düşük olması.

Canli varlik: Yasayan hayvan veya bitkidir.

Biyolojik dönüşüm: Canli varliklarda niteliksel ve niceliksel degisime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecidir.

Satis maliyetleri: Finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varligin elden çıkarilmasiyla dogrudan iliskilendirilebilen ek maliyetlerdir

Canli varlik grubu: Yasayan hayvan veya bitki toplulugudur.

Hasat: Ürünün canli varliklardan ayrilmasi veya canli varligin yasam sürecinin sona ermesidir.

Asagidakiler tasiyici bitki degildir:

(a) Tarimsal ürün olarak hasat edilmek için yetistirilen bitkiler (örneğin, kereste olarak kullanilmasi için yetistirilen ağaçlar),

(b) Isletmenin önemsiz kalinti satislari disinda ayrica bitkiyi tarimsal ürün olarak hasat edecegine ve satacagina iliskin çok düşük bir ihtimalin bulunmasi durumunda tarimsal ürün üretmek için yetistirilen bitkiler (örneğin, hem meyve hem de kereste için yetistirilen ağaçlar) ve

(c) Yillik mahsul (örneğin, misir ve bugday).

Tasiyici bitkiler üzerinde yetisen ürün canli varliktir.

Isletme, sadece ve sadece asagidaki kosullarin gerçeklesmesi durumunda canli bir varligi veya tarimsal bir ürünü muhasebelestirir:

- (a) İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması;
- (b) Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve
- (c) Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Muhasebe Standartları ile İlgili Çıkmış Sorulara Yönelik Notlar

Kavramsal Çerçeve

Kavramsal Çerçeve bir Standart değildir. Dolayısıyla herhangi bir ölçüm veya açıklama konusunda standart belirlememektedir. Kavramsal Çerçeve’de Standartlardan herhangi birinin yerini alacak hiç bir husus yer almamaktadır.

Kurul tarafından, Kavramsal Çerçeve ile Standartlar arasında bazı hususlarda uyumsuzluk olabileceği kabul edilmektedir. Kavramsal Çerçeve ile Standartlardan biri arasında uyumsuzluk söz konusu olduğunda, söz konusu Standart Kavramsal Çerçeve’den önce gelir. Kurul yeni Standartların oluşturulmasında ve mevcut Standartların gözden geçirilmesinde mevcut Kavramsal Çerçeveyi rehber olarak alacağından belirtilen uyumsuzluklar zaman içerisinde azalacaktır.

Finansal bilginin faydalı olması için, ihtiyaca uygun olması ve açıklamayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun bir şekilde sunması gerekir. Finansal bilgi karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, anlaşılabilir ise ve zamanında sunulmuşsa söz konusu bilginin faydası artırılmış olur.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve uyarınca aşağıdaki ölçütler finansal tablolara alınmalıdır:

- Muhtemelen ileride işletmeye ekonomik yarar sağlayacak veya işletmeden

ekonomik yarar ikisina neden olacaktır.

- Maliyeti veya degeri güvenilir bir sekilde ölçülebilmektedir.

Gelirlerin ve giderlerin unsurlari asagidaki gibi tanimlanmistir:

(a) Gelir, muhasebe döneminde, ekonomik yararlarda isletme bünyesine varlik girisi veya diger sekillerdeki varlik ogalmalari sonucundaki artisi veya özkaynaklarda hissedarların yatirdiklari fonlar disindaki kalemlerde artis meydana getiren borçlardaki azalmayi ifade eder.

(b) Giderler, muhasebe döneminde, ekonomik yararlarda varlik ikisi veya diger sekillerdeki varlik eksilmeleri sonucundaki azalislari veya özkaynaklarda hissedarlara yapilan ödemelerin sonucunda ortaya çikan azalmaların disinda özkaynaklarda azalma sonucunu doguran borçlarda meydana gelen artislari ifade eder.

Tarihi Maliyet: Varliklar elde edildikleri tarihte alimlari için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarlari ile veya onlara karsilik verilen varlikların gerçege uygun degerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karsiliginda elde edilenin tutari ile veya isletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, rnegin, gelir vergilerinde oldugu gibi, borcun kapatilmasi için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutari ile gösterilir.

Cari Maliyet: Varliklar ayni varligin veya bu varlikla esdeger olan bir varligin alinmasi için halihazirda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutari ile gösterilirler.

Gereklesebilir Deger (deme Degeri): Varliklar, isletmenin normal faaliyet kosullarinda, bir varligin elden ikarilmasi halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutaridir.

Bugünkü Deger: Varliklar, isletmenin normal faaliyet kosullarinda, ileride yaratacaklari net nakit girislerinin bugünkü iskonto edilmiş degerleri ile

gösterilirler.

TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu

Bir işletme, tam bir finansal tablolar setini (karsılaştırılabilir bilgileri içerecek şekilde) en az yılda bir kez sunmalıdır. Bir işletme, raporlama dönemi sonunu (bilanço tarihini) değiştirdiğinde ve finansal tablolarını bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir dönem için hazırladığında, finansal tabloların kapsadığı dönemin açıklanmasına ilaveten aşağıdaki bilgileri de açıklamalıdır:

- (a) Finansal tablolarının bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir dönemi kapsamalarının nedeni ve
- (b) Finansal tablolarında sunulan tutarların tümüyle karşılaştırılabilir olmadığı

İşletme, her finansal tablosunu ve dipnotlarını açıkça tanımlamalıdır. Ayrıca işletme, aşağıdaki bilgileri de açık bir biçimde göstermeli ve bilgilerin doğru dürüst anlaşılması için gerektiğinde bunları tekrarlamalıdır:

- (a) Raporlayan işletmenin adı veya diğer kimlik bilgileri ve bu bilgide önceki raporlama döneminden bu yana olan değişiklikler,
- (b) Finansal tabloların tek bir şirketi mi yoksa şirketler grubunu mu içerdigi,
- (c) Raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) veya finansal tablo ve dipnotların kapsadığı dönem,
- (d) TMS 21’de tanımlandığı gibi, sunum para birimi ve
- (e) Finansal tabloda sunulan tutarların yuvarlanma derecesi

Finansal durum tablosu asagidaki tutarlari gösteren hesap kalemlerini içermek zorundadir:

(a) Maddi duran varliklar, (b) Yatirim amaçli gayrimenkuller, (c) Maddi olmayan duran varliklar, (d) Finansal varliklar ((e), (h) ve (i) siklarinda gösterilenler hariç), (e) Özkaynak yöntemine göre muhasebelestirilen yatirimlar, (f) Canli varliklar, (g) Stoklar, (h) Ticari ve diger alacaklar, (i) Nakit ve nakit benzerleri, (j) Satilmak üzere elde tutulan varliklarin toplami ile TFRS 5'e göre satilmak üzere elde tutulan ve elden çıkarilacaklar grubuna dahil olan varliklarin toplami, (k) Ticari ve diger borçlar, (l) Karsiliklar, (m) Finansal borçlar ((k) ve (l) siklarinda gösterilenler hariç), (n) TMS 12 "Gelir Vergileri" Standardinda tanimlandigi gibi, dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varliklar, (o) TMS 12'de tanimlandigi gibi, ertelenmis vergi borçlari ve ertelenmis vergi varliklari, (p) TFRS 5'e göre elden çıkarilacaklar grubuna dahil olan satilmak üzere elde tutulanlar olarak siniflandirilan borçlar, (q) Özkaynaklarda gösterilen kontrol gücü olmayan paylar (azinlik paylari) ve (r) Ana sirketin ortaklarina ait çıkarilmis sermaye ve yedekler.

Kâr veya zarar bölümünde ya da kâr veya zarar tablosunda, diger TFRS'lerin sunumunu zorunlu kildigi kalemlere ek olarak döneme ait asagidakilere iliskin tutarlari gösteren kalemlere yer verilir:

(a) Hasilat, etkin faiz yöntemi kullanilarak hesaplanan faiz geliri ayri olarak sunulacak sekilde,

(aa) Itfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varliklarin finansal tablo disi birakilmasindan kaynaklanan kazanç ve kayiplar,

(b) Finansman maliyetleri,

(ba) Deger düşüklüğü zararlar (TFRS 9'un 5.5'inci bölümü uyarınca belirlenmiş deger düşüklüğü kazanç veya kaybinin iptali dâhil),

(c) Özkaynak yöntemi kullanilarak muhasebelestirilen, istirak ve is ortakliklarinin kâr veya zarar paylari,

(ca) Itfa edilmiş maliyetinden ölçülen bir finansal varligin yeniden siniflandirilmesi sonucunda, gerçeğe uygun deger degisimi kâr veya zarara yansitilarak ölçülmeye baslanmasi durumunda, finansal varligin önceki itfa edilmiş maliyeti ile yeniden siniflandirma tarihindeki gerçeğe uygun degeri

arasındaki kazanç veya kayıplar (TFRS 9’da tanımlandığı gibi),

(cb) Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansitilerek ölçülen bir finansal varlığın yeniden sınıflandırılması sonucunda, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansitilerek ölçülmeye başlanması durumunda, daha önce diğer kapsamlı gelire yansitilmiş olan ve kâr veya zararda yeniden sınıflandırılan toplam kazanç veya kayıplar,

(d) Vergi gideri,

(e) [Silinmiştir],

(ea) Durdurulan faaliyetlerin toplamına ait tek bir tutar (bakınız: TFRS 5)

Diger kapsamlı gelirin unsurları:

(a) Yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler

(b) Tanımlanmış fayda planlarının yeniden ölçümleri

(c) Dis ülkedeki bağlı işletmeye ait finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar

(d) “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardinin 5.7.5 üncü Paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansitilan özkaynaga dayalı finansal araçlardaki yatırımlardan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar

(e) Nakit akis riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç veya kayıpların etkin kısımları

(f) Gerçeğe uygun değer farkı kar ya da zarara yansitilan olarak sınıflandırılan borçlara ilişkin olarak söz konusu borcun kredi riskinde meydana gelen değişimlerle ilişkilendirilebilen gerçeğe uygun değerdeki değişim tutarı

İşletme yeniden sınıflandırma düzeltmeleri de dahil olmak üzere diğer kapsamlı gelirin her bir kalemiyle ilgili gelir vergisi tutarını kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda ya da dipnotlarda açıklar.

İşletme, diğer kapsamlı gelir kalemlerini;

(a) İlgili vergisel etkilerden arındırılmış net tutarı ya da

(b) Kalemlere ilişkin gelir vergilerinin toplam tutarını ayrı olarak tek bir kalemde göstermek suretiyle, ilgili vergisel etkiler dikkate alınmadan önceki tutarı ile sunabilir.

İşletmenin (b) bendinde yer alan alternatif seçmesi durumunda, söz konusu vergi tutarı sonradan kâr veya zarar bölümünde yeniden sınıflandırılabilir ve sonradan kâr veya zarar bölümünde yeniden sınıflandırılmayacak kalemler arasında dağıtılır.

TMS 2 – Stoklar

Stoklar, maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir.

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.

Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir.

Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir.

Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparisine ilişkin ürün tasarımı,

gelistirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınmasi uygun olabilir.

Bir isletme stoklari vadeli ödeme kosuluyla almıs olabilir. Anlasma, pesin alim fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdigi takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebelestirilir.

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir (Gerçek parti maliyet yöntemi). Belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden (formüllerinden) biri uygulanarak belirlenir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır.

Maliyet yöntemi bir muhasebe politikasıdır, dolayısıyla maliyet yönteminin değışikliği bir muhasebe politikası değışikliğidir ve geçmişe dönük olarak muhasebelestirilmesi gerekir.

TMS 7 – Nakit Akis Tabloları

Nakit akis tablosunda, döneme ilişkin nakit akisleri; esas, yatırım ve finansman faaliyetleri şeklinde sınıflandırılarak raporlanır.

Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akisleri aşağıdaki yöntemlerden biri kullanılarak raporlanır:

(a) Doğrudan yöntem. Bu yöntemde gayrisafi nakit tahsilatlar ve gayrisafi nakit ödemeler ana gruplar itibarıyla açıklanır.

(b) Dolaylı yöntem. Bu yöntemde dönem kârı veya zararı, nakit akisi yaratmayan işlemlerin, esas faaliyetlerden kaynaklanan geçmiş veya gelecek nakit giriş veya çıkışlarına ilişkin ertelemeler ile tahakkukların ve yatırım veya finansman faaliyetlerinden nakit akisleriyle ilgili gelir veya gider kalemlerinin etkilerine göre düzeltilir.

Asagida yer alan esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akislari netlestirilerek raporlanabilir:

- (a) Nakit akislarinin isletmeden ziyade müsterilerin faaliyetlerini yansittigi durumlarda, müsteriler adina elde edilen veya yapılan nakit tahsilat ve ödemeler ve
- (b) Devir hizi yüksek, büyük tutarli ve kısa vadeli kalemlere iliskin nakit tahsilat ve ödemeler.

Nakit benzerleri: Tutari belirli bir nakde kolayca çevrilebilen ve degerindeki degisim riski önemsiz olan yüksek likiditeye sahip kısa vadeli yatirimlardır.

Nakit benzerleri, kısa vadeli nakit yükümlölükler için elde bulundurulan ve yatırım amaciyla veya diger amaçlarla kullanilmayan varlıklardır. Bir varlığın nakit benzeri olarak kabul edilebilmesi için, degeri kesinlikle saptanabilen bir nakde dönüştürülebilmesi ve degerindeki degisim riskinin ise önemsiz olması şarttır. Buna göre, vadesi 3 ay veya daha az olan yatirimlar nakit benzeri yatırım olarak kabul edilir. Öz sermayeyi temsil eden menkul kıymetlere yapılan yatirimlar, vadesine kısa bir süre kala iktisap edilen ve üzerinde belirli bir itfa tarihi bulunan imtiyazli hisse senetlerinde olduğu gibi özellikli durumlar hariç, nakit benzeri olarak kabul edilmez.

TMS 8 - Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Degisiklikler ve Hatalar

Bir isletme ancak asagidaki hallerde muhasebe politikalarını degistirebilir:

- (a) Bir TMS/TFRS tarafından gerekli kiliniyorsa veya
- (b) Isletmenin finansal durumu, performansi veya nakit akislari üzerindeki islemlerin ve olayların etkilerinin finansal tablolarda daha uygun ve güvenilir bir şekilde sunulmasını sağlayacak nitelikte ise.

Birçok finansal tablo kalemleri, isletme faaliyetlerindeki mevcut belirsizlikler nedeniyle tam olarak ölçülemez, ancak tahmin edilebilirler. Tahminler en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır. Örneğin;

- (a) Süpheli alacaklar,

- (b) Kullanımdan kalkmis stoklar,
- (c) Finansal varlıkların veya yükümlölüklerin gerçeğe uygun değerleri,
- (d) Amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürleri ya da gelecekteki ekonomik faydalarının beklenen yararlanma şekilleri,
- (e) Garanti yükümlölükleri hakkında tahminler yapmak gerekebilir.

Yapısı gereği, bir tahminin revize edilmesi bir hata düzeltmesi olmadığı gibi önceki dönemlerle de ilişkili değildir. Bir başka ifadeyle, muhasebe tahminleri geçmiş dönem hatalarından biri değildir.

Muhasebe Politikalarındaki Değisikliklerin Uygulanması;

- (a) Bir işletme yeni bir TMS/TFRS'nin uygulanmasını varsa söz konusu TMS/TFRS'de yer alan geçiş hükümlerine uygun bir şekilde yapmalıdır.
- (b) İlgili TMS/TFRS'de herhangi bir geçiş hükmü yer almiyorsa, işletme muhasebe politikasındaki değisikliği geçmişe dönük olarak uygulamalıdır.

Muhasebe politikasında değisiklik – Geriye Dönük

Muhasebe tahmininde değisiklik – İleriye Dönük

Hataların ortaya çıkması – Geriye Dönük

Muhasebe politikasındaki bir değisiklik ile muhasebe tahminindeki bir değisikliği ayırmanın zor olduğu hallerde değisiklik, bir muhasebe tahmini değisikliği olarak kabul edilir.

Maliyet yöntemi bir muhasebe politikasıdır, dolayısıyla maliyet yönteminin değisikliği bir muhasebe politikası değisikliğidir ve geçmişe dönük olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

TMS 10 - Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylar; raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder.

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylar ikiye ayrılır:

(a) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektiren olaylar; (raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibarıyla ilgili olayların var olduğuna ilişkin kanıtları gösteren koşulların bulunduğu durumlar) ve

(b) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar; (ilgili olayların raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumlar)

TMS 16 – Maddi Duran Varlıklar

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:

(a) İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alis vergileri dahil, satın alma fiyatı.

(b) Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.

(c) Maddi duran varlığın sökülmesi ve tasınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler aşağıda belirtilmiştir:

(a) Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler

(b) Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler;

(c) İlk teslimata ilişkin maliyetler;

(d) Kurulum ve montaj maliyetleri;

(e) Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi) ve

(f) Mesleki ücretler.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen maliyet unsuru örneklerine aşağıda yer verilmiştir:

(a) Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri;

(b) Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil);

(c) Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil) ve

(d) Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki pesin fiyatın esdeğeri tutardır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, pesin fiyat esdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS 23'te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde tasınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır.

Defter değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

Amortisman tabi tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değer düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Bir varlığın amortisman tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı yöntemlerini içerir.

Eger bir varligin defter degeri yeniden degerleme sonucunda artmissa, bu artis diger kapsamli gelirden muhasebelestirilmelidir ve dogrudan özkaynak hesap grubunda yeniden degerleme deger artisi adi altinda toplanmalidir.

Eger bir varligin defter degeri yeniden degerleme sonucunda azalmissa, bu azalma gider olarak muhasebelestirilir. Ancak, bu azalis diger kapsamli gelirden bu varlikla ilgili olarak yeniden degerleme fazlasindaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebelestirilmelidir. Diger kapsamli gelirden muhasebelestirilen söz konusu azalis, yeniden degerleme fazlasi basligi altinda özkaynaklarda birikmis olan tutari azaltir.

Bir maddi duran varlik kalemine iliskin özkaynak hesap grubundaki yeniden degerleme deger artisi, ilgili varlik finansal durum tablosu (bilanço) disi birakildiginda dogrudan geçmiş yıl kârlarina aktarilabilir. Ayni husus varligin kullanimdan çekilmesi veya elden çıkarilmasi durumunda da geçerli olabilir. Öte yandan, deger artisinin bir kısmi, varlik isletme tarafindan kullanildikça da aktarilabilir. Bu durumda, aktarilan deger artisi, varligin yeniden degerlenmis defter degeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasindaki fark kadar olur. Yeniden degerleme deger artisinden geçmiş yıl kârlarina aktarim kâr veya zarar üzerinden yapılamaz.

Bir maddi duran varlik kaleminin finansal durum tablosu (bilanço) disi birakilmasindan dogan kazanç ya da kayip; varsa varliklari elden çıkarilmasindan kaynaklanan net tahsilat ile varligin defter degeri arasindaki fark olarak belirlenir.

Bir isletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanima sahip varliklari gruplandırılması bir maddi duran varlik sinifini olusturur. Asagidakiler farklı siniflara örnek olarak sayilabilir:

(a) Arazi; (b) Arazi ve binalar; (c) Makinalar; (d) Gemiler; (e) Uçaklar; (f) Motorlu tasitlar; (g) Mobilya ve demirbaslar; (h) Ofis gereçleri ve (i) Tasiyici bitkiler.

Bir maddi duran varlik sinifindaki kalemler, içlerinden bazilarinin seçilerek yeniden degerlemeye tabi tutulmasinin ve bu tutarlarin finansal tablolarla degisik tarihlere ait maliyetler ve degerler olarak raporlanmasinin önlenmesi için es zamanli olarak yeniden degerlemeye tabi tutulur.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti asagidaki durumlardan bir veya daha fazlasi söz konusu olmadigi sürece gerçege uygun degeri ile ölçölür:

- (a) Takas isleminin ticari içerikten yoksun olması,
- (b) Elde edilen varligin veya elden çıkarılan varligin gerçege uygun degerinin güvenilebilir bir sekilde ölçölememesi.

Isletme, elden çıkarılan varligi hemen finansal durum tablosu (bilanço) disi bırakamiyorsa dahi, elde edilen kalem bu sekilde ölçölür. Elde edilen kalemin gerçege uygun degeri ile ölçölmemesi durumunda, maliyeti elden çıkarılan varligin defter degeri ile ölçölür.

TMS 17 – Kiralama Islemleri

Bir varligin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamaminin devredildiği kiralama, finansal kiralama olarak siniflandırılır. Bir varligin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamaminin devredilmediği kiralama ise faaliyet kiralama olarak siniflandırılır.

Kiralama süresinin baslangicinda, kiracılar, finansal kiralama islemini, kiralama sözleşmesinin basi itibariyle tespit edilmiş, gerçege uygun deger ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü degerinden düşük olani üzerinden bilançolarında varlık ve borç olarak muhasebeleştirir.

Kiralama sözleşmesinin baslangici itibariyle:

- (a) Kiralama islemleri faaliyet kiralama veya finansal kiralama olarak siniflandırılır ve
- (b) Islemin finansal kiralama olarak siniflandırılması durumunda, kiralama süresinin baslangicinda muhasebeleştirilmesi gereken tutarlar belirlenir.

Bir kiralamanin finansal kiralama mi yoksa faaliyet kiralaması mı oldugunun tespitinde, sözleşmenin seklinden ziyade islemin özü esas alınır. Asagıda yer alan kriterlerin birlikte ya da tek baslarına var oldukları kiralama işlemleri finansal kiralama olarak kabul edilir:

- (a) Kiralama sözleşmesinde, kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süresi sonunda veya daha önce kiracıya geçeceğinin öngörülmesi;
- (b) Kiracıya, kiralanan varlığı buna ilişkin opsiyonun kullanım tarihinde oluşması beklenen gerçeğe uygun değerinden çok daha düşük bir bedelle satın alma opsiyonu verilmesi nedeniyle, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla kiracı tarafından bu opsiyonun kullanılacağı beklenmesi;
- (c) Mülkiyet kiracıya geçmeyecek dahi olsa, kira süresinin kiralanan varlığın ekonomik ömrünün büyük bir bölümünü kapsamaması;
- (d) Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla, asgari kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin, en az, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olması ve
- (e) Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılacak özel bir yapıda olması.

Faaliyet kiralamasında, kira gelirinin elde edilmesinde katlanılan maliyetler, amortismanlar dahil olmak üzere, gider olarak muhasebeleştirilir.

Finansal kiralamaya konu varlıkların amortismanı kiracı tarafından ayrılır.

TMS 19 - Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Önemli etkiye sahip bir aktüeryal varsayım iskonto oranıdır. Iskonto oranı, aktüeryal riski veya yatırım riskini değil paranın zaman değerini yansıtır. Buna

ilaveten, isletmenin alacaklilarindan kaynaklanan isletmeye özgü kredi riskini veya aktüeryal varsayımlardan farklı sonuçların gerçekleştirilme riskini yansıtmaz.

Iskonto oranı fayda ödemelerinin tahmini zamanlamasını yansıtır. Uygulamada bu işlem genellikle, fayda ödemelerinin tahmini zamanlaması ve tutarı ile faydaların ödeneceği para birimini yansıtan tek bir ağırlıklı ortalama iskonto oranı uygulanarak gerçekleştirilir.

Cari dönem hizmet maliyeti: Çalışanların cari dönemdeki hizmetleri sonucu ortaya çıkan tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen artıştır.

Geçmiş dönem hizmet maliyeti: Bir planın değişmesinden (tanımlanmış fayda planının başlamasından, iptal edilmesinden veya değişikliğe uğramasından) veya küçülmesinden (işletme tarafından plan dahilindeki çalışan sayısının önemli ölçüde azaltılmasından) dolayı çalışanların geçmiş dönemlerdeki hizmetlerine ilişkin tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen değişimdir.

TMS 20 - Devlet Tesviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

Aşağıdaki hususların finansal tablolarda açıklanması gereklidir:

- (a) Finansal tablolardaki sunum yöntemleri de dahil olmak üzere, devlet tesviklerinin muhasebeleştirilmesi için benimsenen muhasebe politikaları;
- (b) Finansal tablolara yansıtılan devlet tesviklerinin türü, tutarı ve süresi ile işletmenin doğrudan faydalandığı diğer devlet yardımları ve
- (c) Finansal tablolara yansıtılmış devlet yardımlarına ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer koşullar.

Gerçeğe uygun değeri ile izlenen parasal olmayan devlet tesvikleri de dahil olmak üzere, varlıklara ilişkin tesvikler finansal durum tablosunda (bilançoda) ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilir.

Varlıklara ilişkin devlet tesviklerinin (veya tesviklerin varlıklarla ilgili uygun bölümlerinin) finansal tablolarda sunumunda iki alternatif yöntem kabul edilir:

- Yöntemlerden birisinde tesvik, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik bir biçimde ertelenmiş gelir olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilir.
- Diğer yöntemde ise tesvik, varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilir. Amortismanına tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla tesvik, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olur.

TMS 21 - Kur Degisiminin Etkileri

Parasal kalemler: Elde tutulan para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borçlardır.

Kapanis kuru: Raporlama dönemi sonunda geçerli kurdur.

Geçerli para birimi: İşletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir.

Parasal bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkıdır ya da ödenmesi yükümlülüğüdür. Örnek olarak; nakit ödenecek emeklilik tazminatları ve çalışanlara sağlanan diğer haklar; nakit olarak ödenecek karşılıklar; yükümlülük olarak muhasebeleştirilen temettüleri gösterilebilir. Benzer şekilde, işletmenin değişen sayıdaki kendi özkaynak araçlarının alınması (ya da verilmesi) ya da gerçeğe uygun değerine esdeger olarak sabit ya da belirlenebilir tutardaki para biriminin alınmasıyla (ya da verilmesiyle) sonuçlanacak değişken tutarda varlıkların alınması ya da verilmesi parasal bir kalemdir. Tersine, parasal olmayan bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkının (ya da ödenmesi yükümlülüğünün) mevcut olmamasıdır. Örnek olarak; mal ve hizmetler için önceden ödenen tutarlar (örneğin pesin ödenmiş kira); sermaye; maddi olmayan duran varlıklar; stoklar; maddi duran varlıklar ve parasal olmayan bir varlığın teslimatıyla sonuçlanacak karşılıklar verilebilir.

Her raporlama dönemi sonunda aşağıdaki çevrim işlemleri gerçekleştirilir:

- (a) Yabancı para parasal kalemler kapanis kurundan çevrilir;
- (b) Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan

kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir ve

(c) Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değerın ölçüldüğü tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir.

Parasal kalemlerin ödenmesinden ya da dönem içinde veya önceki finansal tablolarda ilk muhasebeleştirme sırasında çevrildiklerinden farklı kurlardan çevrilmelerinden kaynaklanan kur farkları, oluştukları dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilir.

Yabancı para bir işlemde parasal kalemler oluştuğunda ve işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında döviz kurunda değişim olduğunda, kur farkı oluşur. İşlem, gerçekleştiği muhasebe döneminde kapanıyorsa, tüm kur farkı aynı dönemde finansal tablolara yansıtılır. Ancak, işlem izleyen bir muhasebe döneminde kapanıyorsa, kapanma tarihine kadar her bir dönemde muhasebeleştirilecek kur farkları her dönemde döviz kurlarında meydana gelen değişime göre belirlenir.

Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Buna karşın, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kar ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kar ya da zararda muhasebeleştirilir.

TMS 16, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan bazı kazanç ve zararların diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesini gerektirir. Böyle bir aktifin yabancı para cinsinden olması durumunda, yeniden değerlendirilmiş tutar değerlemenin yapıldığı tarihteki kurdan çevrilir ve oluşan kur farkı diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir.

Raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmesindeki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkları, raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında ve yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir. Yurtdışındaki işletmeyi ve raporlayan işletmeyi içeren finansal tablolarda (örneğin yurtdışındaki işletme bir bağlı ortaklık ise konsolide finansal tablolar), bu tür kur farkları başlangıçta diğer kapsamlı gelirin ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir ve net yatırımın elden çıkarılması durumunda kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir.

Parasal bir kalem raporlayan isletmenin yurtdisindaki isletmesine yaptigi net yatinimin bir parçasini olusturuyorsa ve raporlayan isletmenin geçerli para birimindeyse, yurtdisindaki isletmenin kendi finansal tablolarinda kur farki ortaya çikar. Benzer sekilde, bu kalem yurtdisindaki isletmesinin geçerli para birimindeyse raporlayan isletmenin bireysel finansal tablolarinda kur farki ortaya çikar. Bu kalem raporlayan isletmenin ya da yurtdisindaki isletmenin geçerli para biriminden baska bir para birimindeyse, raporlayan isletmenin bireysel finansal tablolarinda ve yurtdisindaki isletmenin kendi finansal tablolarinda kur farki ortaya çikar. Bu tür kur farklari yurtdisindaki isletmeyi ve raporlayan isletmeyi içeren finansal tablolarda (yani yurtdisindaki isletmenin konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi ile dâhil edildiği finansal tabloda) diger kapsamlı gelinde muhasebelestirilir.

TMS 23 – Borçlanma Maliyetleri

Özellikli varliklar: Amaçlanan kullanima veya satisa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varliklardir.

Asagidakilerden herhangi biri kosullara bagli olarak, özellikli varlik olabilir:

- (a) Stoklar,
- (b) Imalat tesisleri,
- (c) Enerji üretim tesisleri,
- (d) Maddi olmayan duran varliklar,
- (e) Yatirim amaçli gayrimenkuller,
- (f) Tasiyici bitkiler.

Bir isletmenin genel amaçli olarak borçlandigi fonlari bir kisminin, bir özellikli varligin finansmani için kullanildiği durumlarda; aktiflestirilebilecek borçlanma maliyeti tutari, ilgili varliga iliskin yapilan harcamalara uygulanacak bir aktiflestirme oranı yardimi ile belirlenir. Bu aktiflestirme oranı, özellikli varlik alimina yönelik yapilmis borçlanmalar hariç olmak üzere, isletmenin ilgili dönem süresince mevcut tüm borçlarına iliskin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır. Bir dönem boyunca aktiflestirilen borçlanma maliyetlerinin tutari, ilgili dönem boyunca olusan borçlanma maliyetleri tutarini asamaz.

TMS 24 - İlişkili Taraf Açıklamaları

Bu Standart kapsamında, aşağıdakiler ilişkili taraf olarak değerlendirilmez:

(a) İki işletmenin, ortak bir yöneticiye ya da ortak bir kilit yönetici personele sahip olması durumunda veya işletmelerden birinin kilit yönetici personelinin diğer işletme üzerinde önemli etkiye sahip olması durumunda bu iki işletme.

(b) İki iş ortaklığı katılımcısının bir iş ortaklığı üzerinde müsterek kontrolü paylaşımları durumunda söz konusu katılımcılar.

(c) (i) Finansman sağlayanlar,

(ii) Sendikalar,

(iii) Kamu hizmeti şirketleri ve

(iv) Devlet makamları ve mercilerinden,

raporlayan işletme üzerinde kontrol ya da müsterek kontrol gücüne veya önemli etkiye sahip olmayıp, işletme ile sadece olagan iş ilişkisi içerisinde olanlar (işletmenin serbest hareket etmesini etkileyebilecek ya da karar alma sürecine dahil olabilecek olsa da).

(d) Bir işletmenin sadece ortaya çıkan ekonomik bağımlılık nedeniyle önemli hacimde işlem yaptığı bir müşteri, tedarikçi, acente, dağıtımci ya da genel mümessil.

İşletme, kilit yönetici personele ödenen ücreti toplam olarak ve aşağıdaki her kategori için dipnotlarda açıklar:

(a) Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar,

(b) İsten ayrılma sonrası sağlanan faydalar,

(c) Diğer uzun vadeli faydalar,

(d) Isten çıkarma nedeniyle saglanan faydalar ve

(e) Hisse bazli ödemeler.

Açiklamalar asgari olarak asagidaki hususlari içerir:

(a) Söz konusu islemlerin tutarini;

(b) Taahhütler dahil olmak üzere, mevcut bakiyeleri ve

(i) Söz konusu bakiyelerin kosullarini, teminat altina alinmis olup olmadiklarini ve ödeme için belirlenen karsiligin niteligini ve

(ii) Verilen veya alinan garantilerin ayrıntilarini,

(c) Mevcut bakiyelerle ilgili süpheli alacak karsiliklarini ve

(d) Dönem içinde iliskili taraflardan degersiz veya süpheli alacaklarla ilgili olarak muhasebelestirilen giderleri.

TMS 28 – Istirakler ve Is Ortakliklarindaki Yatirimlar

Özkaynak yöntemi: Yatirimin baslangıçta elde etme maliyeti ile muhasebelestirildiği ve sonrasında bu tutarin yatırım yapılan isletmenin net varliklarında yatirimci isletmenin payina düşen kısmi yansitacak şekilde düzeltildiği bir muhasebe yöntemidir. Yatirimci isletmenin kâr veya zarari, yatırım yapılan isletmenin kâr veya zararından kendisine düşen payi; yatirimci isletmenin diger kapsamli kârı, yatırım yapılan isletmenin diger kapsamli kârından kendisine düşen payi kapsamaktadır.

Müsterek kontrol: Bir anlasma üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayali olarak paylasilmasidir. Bu kontrolün sadece, önemli konularla ilgili kararlarin, kontrolü paylasan taraflarin oy birligi ile mutabakatini gerektirdigi durumlarda var olduğu kabul edilir.

Is ortakligi: Müsterek kontrole sahip olan taraflarin, girisimin net varliklari üzerinde haklarinin bulunduğu müsterek anlasmadir.

Is ortakligi katilimcisi: Is ortakligi üzerinde müsterek kontrol gücüne sahip olan katilimci taraftir.

Önemli etki: Yatirim yapilan isletmenin finansal ve faaliyetle ilgili politikalarin belirlenmesi kararlarina katilma gücü olup bu politikalari tek basina ya da bir baska taraf ile müsterek kontrol etme gücünü ifade etmemektedir.

Bir isletmenin dogrudan ya da dolayli olarak (örneğin bagli ortakliklari vasitasiyla) yatirim yapilan isletmenin oy hakkinin yüzde 20 ya da daha fazlasini elinde tutmasi durumunda, aksi açıkça ortaya konulamadigi sürece, söz konusu isletmenin önemli etkisinin bulunduğu kabul edilir. Diger yandan, isletmenin dogrudan ya da dolayli olarak (örneğin bagli ortakliklari vasitasiyla) yatirim yapilan isletmenin oy hakkinin yüzde 20'sinden daha azini elinde bulundurmasi durumunda ise; böyle bir etkinin bulunduğu açıkça ortaya konulamadigi sürece, söz konusu isletmenin önemli etkisinin bulunmadigi kabul edilir. Yatirim yapilan bir isletmeye baska bir yatirimci tarafından önemli tutarda veya mutlak çoğunlukla sahip olunmasi, yatirimci isletmenin önemli etkiye sahip olmasina kesin olarak engel teskil etmez.

Isletmenin dogrudan veya dolayli olarak % 50 oranindan fazla sermaye ya da oy hakkina veya en az bu oranda yönetim çoğunlugunu seçme hakkina sahip olduğu istirakleri bagli ortakliktir. Yatirimin bir bagli ortaklik niteligi kazanmasi durumunda, yatirim TFRS 3 Isletme Birlesmeleri uyarınca muhasebelestirilir.

Bir yatirim yatirim yapilan isletmenin istirak veya is ortakligi niteligi kazandigi

tarihten itibaren özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilir. Yatırımın ediniminde, yatırımın elde etme maliyeti ile istirakin veya is ortaklığının tespit edilebilen net varlık, borç ve kosullu borçlarının net gerçeğe uygun değerinden işletmeye düşen pay arasındaki her türlü fark, aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir:

(a) Bir istirak veya is ortaklığı ile ilgili serfeğe istirak yatırımının defter değerine dahil edilir. Bununla birlikte, söz konusu serfeğeden amortisman ayrılmasına izin verilmez.

(b) İstirakin veya is ortaklığının tanımlanabilir varlık ve borçlarının net gerçeğe uygun değerinden işletmenin payına düşen kısmın yatırımın elde etme maliyetini aşan tutarı, yatırımın edinildiği dönemde istirakin veya is ortaklığının kâr veya zararındaki işletmeye düşen payın belirlenmesinde, gelirlere dahil edilir.

Yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararından alacağı pay, yatırımcının kâr veya zararı olarak muhasebeleştirilir. Yatırım yapılan bir istiraktan alınan dağıtımlar (kâr payı vb.) yatırımın defter değerini azaltır. Yatırım yapılan istirakin defter değerinin, istirakin diğer kapsamlı kârındaki değişikliklerden yatırımcıya düşen pay oranında düzeltilmesi gerekebilir. Bu tür değişiklikler, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden ya da yabancı para çevrim farklarından kaynaklanan değişiklikleri içerir. Bu değişikliklerden yatırımcıya düşen pay, yatırımcının kendi diğer kapsamlı kârında muhasebeleştirilir.

TMS 32 – Finansal Araçlar: Sunum

Finansal araç: Bir işletmenin finansal varlığı ile diğer bir işletmenin finansal borcunda ya da özkaynaga dayalı finansal araçta artısa neden olan herhangi bir sözleşmedir.

Finansal varlık: Aşağıdaki varlıklardan herhangi biridir:

- (a) Nakit;
- (b) Baska bir isletmenin özkaynagina dayali finansal araç;
- (c) (i) Baska bir isletmeden nakit ya da baska bir finansal varlik almak için veya
(ii) Potansiyel olarak isletmenin lehine olan kosullarda finansal varlik veya borçların baska bir isletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeden dogan hak veya
- (d) Isletmenin özkaynagina dayali finansal araciyla ödenecek ya da ödenebilecek olan ve
 - (i) Isletmenin degisken sayida özkaynagina dayali finansal aracini almak zorunda oldugu ya da olabilecegi bir türev olmayan sözleşme veya
 - (ii) Isletmenin belirli sayida özkaynagina dayali finansal aracini, belirli bir nakdini ya da baska bir finansal varligini takas etmesi disindaki sekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir türev sözleşme.

Bu amaçla, isletmenin özkaynagina dayali finansal araçlar, özkaynaga dayali finansal araç olarak siniflandirilan satim opsiyonu bulunan finansal araçlari, özkaynaga dayali araç olarak siniflandirilan ve isletmeye sadece tasfiye durumunda diger tarafa isletmenin net varliklarından oransal bir pay verme yükümlülüğü getiren finansal araçlari veya söz konusu araçların gelecekte yapılacak tahsilatlari ya da teslimatlarına ilişkin sözleşmeler olarak düzenlenen araçlari içermez.

TMS 33 – Hisse Basina Kazanç

Adi hisse basina kazanç, ana ortakligin adi hisse senedi sahiplerinin payina düşen kazanç veya zararının (pay), dönemin adi hisse senedi sayisinin ağırlıklı ortalamasına (payda) bölünmesiyle hesaplanır.

TMS 34 - Ara Dönem Finansal Raporlama

Ara dönem finansal rapor asgari olarak asagida verilen unsurlardan oluşur:

- (a) Özet finansal durum tablosu (bilanço),
- (b) Özet kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu veya tabloları,
- (c) Özet bir özkaynak değişim tablosu,
- (d) Özet nakit akış tablosu ve
- (e) Seçilmiş dipnotlar (açıklayıcı notlar).

TMS 36 – Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Bu Standart aşağıdaki şekilde sınıflandırılan finansal varlıklara uygulanır:

- (a) TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar’da tanımlanan bağlı ortaklıklar,
- (b) TMS 28 İştiraklerdeki ve İştirak Ortaklıklarındaki Yatırımlar’da tanımlanan iştirakler ve
- (c) TFRS 11 Müsterek Anlaşmalar’da tanımlanan iş ortaklıkları.

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olagan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

Değer düşüklüğü zararı: Bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı asan kısmını ifade eder.

Geri kazanılabilir tutar: Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.

Kullanım değeri: Bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.

Gelecekteki nakit akış tahminleri aşağıdakileri içerir:

- (a) Varlıktan kullanımı süresince elde edilecek nakit girişlerine ilişkin projeksiyonlar;

(b) Varlığın kullanımı süresince nakit girişi (varlığı kullanıma hazır hale getirmek için gerekli nakit çıkışları dahil) yaratabilmek için katlanılacak ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilecek veya mantıklı ve tutarlı bir biçimde dağıtılacak nakit çıkışları ile ilgili projeksiyonlar ve

(c) Varlığın yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması karşılığında elde edilecek (ya da ödenecek), eğer varsa, net nakit akışları.

Gelecekteki nakit akışları, gerçekleşecekleri para birimi cinsinde tahmin edilir ve anılan para birimi için uygun olan iskonto oranından iskonto edilir. İşletme bugünkü değeri, kullanım değerinin hesaplandığı tarihteki geçerli kuru kullanarak çevirir.

İskonto oranı (oranları), aşağıda yer alanlara ilişkin cari piyasa değerlendirmesini yansıtan vergi öncesi oran (oranlar) olacaktır:

(a) Paranın zaman değeri ve

(b) Gelecekteki nakit akış tahminlerinde dikkate alınmamış olan, varlığa özgü riskler.

Sadece ve sadece, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, söz konusu varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenir. Anılan indirgeme, bir değer düşüklüğü zararidir.

İşletme, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirirken, en azından aşağıdaki belirtileri dikkate alır:

İşletme dışı bilgi kaynakları

- (a) Dönem içinde varlığın gerçeğe uygun değerinin, zamanın ilerlemesinden veya normal kullanımdan kaynaklanması beklenenden çok daha fazla azalmış olduğuna dair gözlemlenebilir göstergeler vardır. (b) İşletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda veya varlığın tahsis edildiği piyasada işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler dönem içerisinde gerçekleşmiş veya bu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesi beklenmektedir.
- (c) Dönem içerisinde, faiz oranları veya diğer yatırım kârlılığı ile ilgili piyasa oranları artmış olup; söz konusu artışların, varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi ve varlığın geri kazanılabilir tutarını büyük ölçüde azaltması muhtemeldir.
- (d) İşletmenin net varlıklarının defter değeri piyasa değerlerinden daha yüksektir.

İşletme içi bilgi kaynakları

- (e) Varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunmaktadır.
- (f) İşletmede, varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişiklikler sunları içerir; varlık kullanım disidir; varlığın dahil olduğu faaliyetin sona erdirilmesi veya yeniden yapılandırılması planları vardır; varlığın beklenen tarihten önce elden çıkarılması planlanmaktadır; varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılmıştır.
- (g) İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıt mevcuttur.

İşletme, şirket birleşmesi sırasında edinilen sermayeyi değer düşüklüğü açısından yıllık olarak test eder.

İşletme, sınırsız yararlı ömre sahip veya henüz kullanımda olmayan bir maddi

olmayan duran varlığın, defter değerini geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırmak suretiyle, değer düşüklüğü açısından yıllık olarak test eder. Her yıl aynı zamanda yapılmak koşuluyla, söz konusu değer düşüklüğü testi bir yıllık dönemin herhangi bir zamanında yapılabilir. Farklı maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü açısından farklı zamanlarda teste tabi tutulabilirler. Ancak, bu tür bir maddi olmayan duran varlığın cari dönemde muhasebeleştirilmiş olması durumunda, değer düşüklüğü açısından cari yılın bitiminden önce teste tabi tutulur.

Maddi olmayan bir duran varlığın gelecekte defter değerini karşılamaya yetecek tutarda ekonomik yarar sağlama imkanı, varlığın kullanımda olmasından önce kullanımda olması sonrasına göre daha belirsizdir. Bu nedenle bu Standart, işletmenin, henüz kullanımda olmayan maddi olmayan duran varlığının defter değerini, değer düşüklüğünün tespiti açısından en azından yılda bir defa teste tabi tutmasını gerektirir.

TMS 37 – Karşılıklar, Kosullu Borçlar Ve Kosullu Varlıklar

Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme: Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için mutlaka katlanması gereken maliyetin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı astığı sözleşmedir.

Bir işletme ekonomik açıdan dezavantajlı olan bir sözleşmeye sahip ise, söz konusu sözleşmeye ilişkin mevcut yükümlülük karşılık olarak muhasebeleştirilir ve ölçülür.

Karşılık: Gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür.

Yükümlülük: Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifasi halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına neden olacak mevcut yükümlülüktür.

Sorumluluk doguran olay: Isletmenin söz konusu yükümlülüğü yerine getirmekten baska gerçekçi bir alternatifinin olmamasi sonucunu doguran, hukuki veya zimni bir kabulden dogan yükümlülük yaratan olaydir.

Hukuki yükümlülük: Asagida sayılanlardan kaynaklanan yükümlülüktür:

(a) Sözlesme (açık ya da zimni hükümleri aracılığıyla); (b) Yasal düzenleme veya (c) Diger kanuni uygulamalar.

Zimni kabulden dogan yükümlülük: Isletmenin asagida yer alan fiillerinden kaynaklanan yükümlülüktür:

(a) Geçmisteki uygulamalar, yayımlanmış politikalar veya yeterince belirli cari açıklamalarla, isletmenin belirli sorumluluklari üstlenecegini diger sahislara taahhüt etmesi; ve

(b) Bunun sonucunda, isletmenin bu sorumluluklari yerine getirecegi konusunda diger sahislar nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması.

Kosullu yükümlülük:

(a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve isletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan veya

(b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat asagida yer alan nedenlerle finansal tablolara yansıtılamayan mevcut yükümlülüktür:

(i) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların isletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması veya

(ii) Yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi.

Kosullu varlık: Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve isletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır.

Yeniden yapılandırma: Yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir programdır ve aşağıdakilerden herhangi birinin değişmesi sonucunu doğurur:

- (a) İşletme tarafından yapılmakta olan faaliyetin kapsamı veya
- (b) Söz konusu faaliyetin ifa şekli.

Bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır:

- (a) Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zimni) bulunması; (b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması, (c) Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

Bu koşulların karşılanmaması durumunda, herhangi bir karşılık finansal tablolara yansitilmaz.

İşletme, koşullu borçlarını finansal tablolarına yansitmez.

İşletme, koşullu varlıklarını finansal tablolarına yansitmez.

TMS 37; karşılıkları, zaman ve tutarlarına ilişkin kesinlik olmayan borçlar olarak tanımlar. Bazı ülkelerde, “karşılıklar” terimi, amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar gibi kavramları ifade etmek için de kullanılmaktadır. Bunlar, varlıkların defter değerinde yapılan değişikliklere ilişkin düzeltmelerdir (ayarlamalar) ve bu Standardın konusuna girmezler.

TMS 38 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bir işletmenin, bir maddi olmayan duran varlık yaratılmasına ilişkin işletme içi bir projenin araştırma safhasını geliştirme safhasından ayırt edememesi

durumunda, söz konusu projeye ilişkin harcamaları sadece araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alınır. [Araştırma harcaması olması durumunda, gerçekleştiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir.]

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda artması durumunda, söz konusu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir ve yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynakta biriktirilir. Ancak, anılan yeniden değerlendirme artışının, varsa daha önce aynı varlık için kâr veya zararda muhasebeleştirilen yeniden değerlendirme azalışını ortadan kaldıran kısmı, kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

TMS 40 - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım amaçlı gayrimenkul: Aşağıda yer alan amaçlardan ziyade, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) elde tutulan gayrimenkullerdir (arsa veya bina ya da binanın bir kısmı veya her ikisi):

- (a) Mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya
- (b) Normal iş akışı çerçevesinde satılmak.

Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç veya kayıp, oluştugu dönemde kâr veya zarara dahil edilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulur. Bu nedenle, yatırım amaçlı bir gayrimenkul işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratır. Bu durum yatırım amaçlı gayrimenkulleri sahibi tarafından

kullanılan gayrimenkullerden ayirir. Gerçege uygun deger ile degerlenen yatırım amaçli gayrimenkuller için ortaya çıkan deger artis ve azalislari gelir-gider olarak gelir tablosunda raporlanir. Yatırım amaçli gayrimenkulün elden çıkarilmasi durumunda satis bedelinin bugünkü degeri ile satis bedeli arasindaki fark vade süresince faiz geliri olarak kaydedilir. Sahibi tarafından kullanilmakta olan bir gayrimenkul, gerçege uygun deger esasindan gösterilen yatırım amaçli bir gayrimenkule dönüştüğü tarihe kadar amortismana tabi tutulur ve olusan deger düşüklüğü zarari finansal tablolarla yansitilir.

TMS 41 – Tarımsal Faaliyetler

Bu Standart, isletmenin canli varliklarindan hasat edilen tarımsal ürününe, hasat anında uygulanir. Bunun sonrasinda, “TMS 2 Stoklar” Standardi veya diger uygun olan bir Standart uygulanir.

TFRS 2 – Hisse Bazli Ödemeler

Özkaynaktan karsilanan hisse bazli ödeme islemlerinde gerçege uygun degerin güvenilir bir sekilde tahmin edilmesi mümkün olmadıkça, isletme, elde edilen mal veya hizmetler ile bunlara karsilik özkaynakta meydana gelen artisti, dogrudan ilgili mal veya hizmetlerin gerçege uygun degerlerinden ölçer. Isletmenin elde edilen mal veya hizmetin gerçege uygun degerini güvenilir bir sekilde tahmin edememesi durumunda, ilgili mal veya hizmetler ile bunlara karsilik özkaynakta meydana gelen artis, özkaynaga dayali finansal araçların gerçege uygun degerleri referans alinmak suretiyle dolayli olarak ölçülebilir.

Nakit olarak ödenen hisse bazli ödeme islemleri söz konusu olduğunda isletme, alinan mal veya hizmetler ile üstlenilen yükümlülük tutarini, söz konusu yükümlülüğün gerçege uygun degeri üzerinden ölçer. İlgili yükümlülük ödenene kadar isletme, her bir raporlama dönemi sonunda ve ayrıca yükümlülüğün

ödendiği tarihte, söz konusu yükümlülüğün gerçeğe uygun değerini yeniden ölçer ve gerçeğe uygun değerde oluşan herhangi bir değişikliği kâr veya zararda finansal tablolara alır.

TFRS 3 – İşletme Birleşmeleri

Bir işletme tüm işletme birleşmelerini satın alma yöntemini kullanarak muhasebeleştirir.

Satın alıma ilişkin maliyetler, edinen işletmenin bir işletme birleşmesini gerçekleştirmek için katlandığı maliyetlerdir. Bu maliyetlere; aracılık ücretleri, danışmanlık ücretleri, yasal ücretler, muhasebe ve değerlemeye ilişkin ücretler, diğer mesleki ücretler veya müsavirlik ücretleri, işletme içi satın alma biriminin idamesi için gerekli olan maliyetler de dâhil olmak üzere genel yönetim giderleri, borçlanma araçları ile hisse senetlerinin tescil ve ihraç maliyetleri dâhildir. Edinen işletme, satın alıma ilişkin maliyetleri, sadece bir istisna dışında, maliyetlerin gerçekleştiği ve hizmetlerin alındığı dönemlerde gider olarak muhasebeleştirir.

Bir işletme birleşmesinde transfer edilen bedel gerçeğe uygun değer ile ölçülür; transfer edilen bedel, edinen işletme tarafından transfer edilen varlıkların birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerlerinin, edinen işletme tarafından edinilen işletmenin önceki sahiplerine karşı üstlenilen borçların ve edinen işletme tarafından çıkarılan özkaynak paylarının toplamı olarak hesaplanacaktır.

Edinilen işletme karşılığında edinen işletmenin transfer ettiği bedel, koşullu bedel anlaşmalarından kaynaklanan her türlü varlık veya borcu içerir. Edinen işletme, koşullu bedelin birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerini, edinilen işletme karşılığında transfer edilen bedelin bir parçası olarak muhasebeleştirir.

Edinen isletme, serefiyeyi birlesme tarihi itibariyle asagida yer alan (a)'nin (b)'den fazlasi seklinde ölçerek muhasebelestirir [Paragraf 32]:

(a) Asagidakilerin toplami:

(i) Bu TFRS'ye uygun olarak ölçülmüs, genellikle birlesme tarihindeki gerçege uygun deger üzerinden ölçümü gerektiren transfer edilmiş bedel;

(ii) Bu TFRS'ye uygun olarak ölçülmüs, edinilen isletmedeki azinlik payi (kontrol gücü saglamayan pay) tutari ve

(iii) Asamali olarak gerçekleşen bir isletme birlesmesinde edinen isletmenin daha önceden elde tuttuğu edinilen isletmedeki özkaynak payinin birlesme tarihindeki gerçege uygun degeri.

(b) Bu TFRS'ye uygun olarak ölçülmüs, edinilen tanımlanabilir varliklarin ve üstlenilen tanımlanabilir borçlarin birlesme tarihindeki net tutarlari.

Edinen isletme serefiyeyi birlesme tarihinde muhasebelestirilen tutardan birikmiş deger düşüklüğü zarari düşölerek ölçer.

Pazarlikli bir satin alimda kazanci muhasebelestirmeden önce, edinen isletme, edindigi varliklari ve üstlendiği borçlari dogru bir sekilde belirleyip belirlemedigini yeniden degerlendirir ve bu degerlendirme sirasinda belirlediği ek varlik veya borçlari da muhasebelestirir. Daha sonra edinen isletme, bu TFRS'nin birlesme tarihi itibariyle muhasebelestirilmesini gerektirdigi asagidakilerin tümünün tutarlarini ölçmede kullanılan islemleri gözden geçirir [Paragraf 36]:

(a) Edinilen tanımlanabilir varliklar ve üstlenilen tanımlanabilir borçlar;

(b) Varsa, edinilen isletmedeki kontrol gücü olmayan paylar (azinlik paylari);

(c) Asamali olarak gerçekleşen bir isletme birlesmesinde, edinen isletmenin daha

önceden elde bulundurduğu edinilen işletmedeki özkaynak payı ve

(d) Transfer edilen bedel.

Gözden geçirmenin amacı, ölçümlerin, birleşme tarihi itibarıyla mevcut tüm bilgileri uygun bir şekilde yansıttığından, emin olmaktır.

Bazen, edinen işletme, pazarlıklı bir satın alım yapar, bu durum, Paragraf 32(b)'deki tutarın Paragraf 32(a)'da belirtilen tutarların toplamını geçtiği bir işletme birleşmesidir. Eğer söz konusu fazla tutar, 36 nci Paragraf hükümleri uygulandıktan sonra da kalıyorsa edinen işletme sonuç olarak ortaya çıkan kazancı birleşme tarihinde kar veya zararda muhasebeleştirir. Söz konusu kazanç, edinen işletmeye atfedilir.

TFRS 4 – Sigorta Sözleşmeleri

İşverenin çalışanlara sağlanan faydalar kapsamındaki varlık ve borçları ile tanımlanmış fayda emeklilik planlarında ifade edilmiş emeklilik fayda yükümlülükleri için TFRS 4 uygulanmaz.

TFRS 5 - Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar; defter değerleri ile satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden düşük olanı ile ölçülür ve söz konusu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işlemi durdurulur.

Satis amaçli elde tutulan olarak siniflandirilma kriterlerini saglayan varliklar finansal durum tablosunda (bilançoda) ayri olarak sunulur; durdurulan faaliyetlere iliskin sonuçlar ise kapsamli gelir tablosunda ayri olarak sunulur.

Bagli ortakligi üzerindeki kontrolünün kaybedilmesi sonucunu doguran bir satis plani olusturmus olan bir isletme, söz konusu bagli ortakligin tüm varlik ve borçlarini satis amaçli elde tutulan olarak siniflandirir.

Isletme, satis amaçli siniflandirilan veya satis amaçli siniflandirilan elden ikarilacak varlik grubunun bir parasi olan bir duran varligi amortismana tabi tutmaz (veya itfa etmez). Satis amaçli elde tutulan olarak siniflandirilan elden ikarilacak varlik grubuna iliskin borçlara ait faiz veya diger giderlerin muhasebelestirilmesine devam eder. Satis amaciyla elde tutulan olarak siniflandirilan elden ikarilacak bir varlik grubuna iliskin borçlar da finansal durum tablosu (bilançoda) diger borçlardan ayri olarak gösterilir. Bu varlik ve borçlar mahsup edilmez ve tek bir tutar olarak gösterilmez.

TFRS 6 - Maden Kaynaklarinin Arastirilmesi ve Degerlendirilmesi

Arastirma ve degerlendirme varliklari maliyet bedeli ile llr.

Ilk muhasebelestirmeden sonra, arastirma ve degerlendirme varliklarına maliyet modeli ya da yeniden degerleme modeli uygulanir. Bir isletme hangi harcamaların arastirma ve degerlendirme varligi olarak muhasebelestirilecegine iliskin bir politika belirlemeli ve bu politikayi tutarli olarak uygulamalidir.

Arastirma ve degerlendirme varliklarının ilk defa muhasebelestirilmesinde dahil edilebilecek harcama örneklerine (liste bunlarla sinirli olmamak üzere) asagida

yer verilmiştir:

Arastırma haklarının elde edilmesi;

(a) Topografik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofizik çalışmalar;

(b) Arama sondajı;

(c) Kazi;

(d) Örneklem;

(e) Bir maden kaynagından cevher çıkarmanın teknik yeterlilik ve ticari uygulanabilirliğini değerlendirme ile ilgili faaliyetler.

TFRS 7 – Finansal Araçlar: Açıklamalar

Anılan riskler, bunlarla sınırlı olmamakla birlikte, genellikle, kredi riski, likidite riski ve piyasa riskini içerir.

Piyasa riski: Piyasa fiyatlarında meydana gelen değişimler nedeniyle bir finansal aracın gerçeğe uygun değerinde veya gelecekteki nakit akıslarında dalgalanma olması riski. Piyasa riski üç türlü riskten oluşur: yabancı para riski, faiz oranı riski ve diğer fiyat riski.

Diğer fiyat riski: Meydana gelen değişimin ilgili finansal aracın kendisinden veya ihraç edenden ya da piyasada işlem gören benzeri finansal araçların tamamını etkileyen faktörler tarafından kaynaklanıp kaynaklanmadığına bakılmaksızın, piyasa fiyatlarında oluşan değişimler nedeniyle bir finansal aracın gerçeğe uygun değerinde veya gelecekteki nakit akıslarında dalgalanma olması (faiz oranı riski veya yabancı para riskinden kaynaklananlar dışında) riski.

TFRS 8 – Faaliyet Bölümleri

Faaliyet bölümü, bir işletmenin:

- (a) Hasilat elde edebildiği ve harcama yapabildiği (aynı işletmenin diğer kısımları ile yapılan işlemlere ilişkin hasilat ve giderler de dahil olmak üzere) işletme faaliyetlerinde bulunan,
- (b) Faaliyet sonuçlarının, bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin kararların alınması ve bölümün performansının değerlendirilmesi amacıyla işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından düzenli olarak gözden geçirildiği ve
- (c) Hakkında ayrı finansal bilgilerin mevcut olduğu bir kismidir.

Bir işletmenin her kısmının, bir faaliyet bölümü veya bir faaliyet bölümünün parçası olması zorunlu değildir.

TFRS 8 Faaliyet Bölümleri uyarınca

- Ürün ve hizmetlerden elde edilen hasilata veya benzer ürün ve hizmetler gruplarından elde edilen hasilata ilişkin bilgiler
- Hasilatin elde edildiği ve varlıklarının bulunduğu ülkelere ilişkin bilgiler
- Büyük müşterilere ilişkin bilgiler

TFRS 9 – Finansal Araçlar

Bir finansal varlık aşağıdaki her iki şartın birden sağlanması durumunda itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülür:

- (a) Finansal varlığın, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsil edilmesini

amaçlayan bir is modeli kapsamında elde tutulması,

(b) Finansal varlığa ilişkin sözleşme şartlarının, belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesinden kaynaklanan faiz ödemelerini içeren nakit akıslarına yol açması.

Bir finansal varlık aşağıdaki her iki şartın birden sağlanması durumunda gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansitilerek ölçülür:

(a) Finansal varlığın, sözleşmeye bağlı nakit akıslarının tahsil edilmesini ve finansal varlığın satılmasını amaçlayan bir is modeli kapsamında elde tutulması,

(b) Finansal varlığa ilişkin sözleşme şartlarının, belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesinden kaynaklanan faiz ödemelerini içeren nakit akıslarına yol açması.

İşletme, herhangi bir finansal yükümlülüğü yeniden sınıflandırmaz.

Finansal varlıkların yeniden sınıflandırılması, yeniden sınıflandırma tarihinden itibaren ileriye yönelik olarak uygulanır. Bu tür durumlarda, daha önce finansal tablolara alınmış olan kazanç, kayıp (değer düşüklüğü kazanç ya da kayıpları dâhil) veya faizler için herhangi düzeltme yapılmaz.

İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen bir finansal varlığın yeniden sınıflandırılması sonucunda gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansitilerek ölçülmeye başlanması durumunda, varlığın yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri ölçülür. Finansal varlığın önceki itfa edilmiş maliyeti ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç ya da kayıp, kâr veya zarara yansitilir.

Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansitilerek ölçülen bir finansal varlığın yeniden sınıflandırılması sonucunda itfa edilmiş maliyetinden ölçülmeye başlanması durumunda, varlığın yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri yeni brüt defter değeri olur.

Itfa edilmiş maliyetinden ölçülen bir finansal varlığın yeniden sınıflandırılması sonucunda gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansitilerek ölçülmeye başlanması durumunda, varlığın yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri ölçülür. Finansal varlığın önceki itfa edilmiş maliyeti ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç ya da kayıp, diğer kapsamlı gelire yansitilir. Etkin faiz oranı ve beklenen kredi zararlarının ölçümü, yeniden sınıflandırma sonucunda düzeltilmez.

TFRS 10 – Konsolide Finansal Tablolar

Konsolide finansal tablolar:

(a) Ana ortaklığın ve bağlı ortaklıklarının varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir, gider ve nakit akıslarına ait benzer kalemleri birleştirir.

(b) Ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırımının defter değeri ile her bir bağlı ortaklığın özkaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarları netleştirir (elimine eder).

(c) Grup işletmeleri arasındaki işlemlerle ilgili özkaynak, gelir, gider ve nakit akısları ile grup içi varlık ve borçların tümünü elimine eder (stoklar ve duran varlıklar gibi varlıklarda muhasebeleştirilen grup içi işlemler sebebiyle oluşan kâr veya zararlar tamamen elimine edilir).

Ana ortaklık, konsolide finansal tablolarını hazırlarken, benzer koşullardaki benzer işlemler ve olaylar için yeknesak muhasebe politikaları kullanır.

Yatırım yapılan işletmenin konsolidasyonu, yatırımcı işletmenin, yatırım yaptığı işletmenin kontrolünü elde ettiği tarihte başlar, kontrolü kaybettiği tarihte de

sona erer.

Asagidaki kosullarin tamamini karsilayan bir ana ortaklik konsolide finansal tablo sunmak zorunda degildir:

(i) Ana ortakligin baska bir isletmenin tamamen sahip oldugu bir bagli ortaklik olmasi ya da baska bir isletmenin kismen sahip oldugu bir bagli ortaklik olmasi ve oy hakki olmayan ortaklar da dâhil olmak üzere, diger ortaklara ana ortakligin konsolide finansal tablo sunmayacaginin bildirilmis olmasi ve ortaklarin da bu duruma itiraz etmemis olmasi,

(ii) Ana ortakligin borçlanma araçlarının ya da özkaynaga dayali finansal araçlarının kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar da dâhil olmak üzere, yerli veya yabancı bir sermaye piyasasında veya tezgâh üstü piyasada) işlem görmüyor olmasi,

(iii) Ana ortakligin, herhangi bir finansal aracin kamuya açık bir piyasada ihraci için bir sermaye piyasasi otoritesine veya düzenleyici diger bir kuruma, finansal tablolarini vermek suretiyle basvuruda bulunmus olmamasi veya basvuruda bulunma sürecinde olmamasi ve

(iv) Ana ortaklik veya ara kademe bir ana ortakligin kamunun kullanimina açık ve bu TFRS uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansitilerek ölçülen veya konsolide edilen bagli ortakliklerinin TFRS'lere uygun finansal tablolar hazirliyor olmasi.

Yatirimci isletme, yatırım yaptigi isletmenin ilgili faaliyetlerini, diger bir ifadeyle yatırım yaptigi isletmenin getirilerini önemli ölçüde etkileyen faaliyetlerini yönetme imkânini hâlihazırda veren mevcut haklara sahip olduğunda, yatırım yapılan isletme üzerinde güce sahiptir.

Oy haklarinin çoğunluğu bulunmaksizin sahip olunan güç

Yatirimci bir isletme, yatırım yaptigi isletmenin oy haklarinin çoğunlugunu elinde bulundurmasa dahi güce sahip olabilir. Yatirimci bir isletme, örneğin, asagidakiler vasitasiyla yatırım yaptigi isletmenin oy haklarinin çoğunluğu

bulunmaksizin güce sahip olabilir:

- (a) Yatirimci isletme ile diger oy sahipleri arasindaki sözleşmeye bagli bir anlasma
- (b) sözleşmeye bagli diger anlasmalardan kaynaklanan haklar;
- (c) yatirimcinin oy haklari;
- (d) potansiyel oy haklari veya
- (e) (a)-(d) siklarinin bir birlesimi.

Oy haklarinin çogunluguyla sahip olunan güç

Yatirim yaptigi isletmenin oy haklarinin yarisindan çogunu elinde bulunduran yatirimci bir isletme, asagida yer verilen durumlarda güce sahiptir:

- (a) Ilgili faaliyetlerin, oy haklarinin çogunlugunu elinde bulunduranin oyu ile yönetilmesi veya
- (b) Ilgili faaliyetleri yöneten yönetim organinin üyelerinin çogunlugunun, oy haklarinin çogunlugunu elinde bulunduranin oyu ile atanmasi.

Yatirimci isletme, yatirim yaptigi isletmeyi kontrol edip etmedigini belirlerken, asagidakilerin tamamina sahip olup olmadigini degerlendirmelidir:

- (a) Yatirim yaptigi isletme üzerinde güce sahip olup olmadigini,
- (b) Yatirim yaptigi isletmeyle olan iliskisinden dolayi degisken getirilere maruz kalip kalmadigini veya bu getirilerde hak sahibi olup olmadigini
- (c) Elde edecegi getirilerin miktarini etkilemek için, yatirim yaptigi isletme üzerindeki gücünü kullanma imkânina sahip olup olmadigini

TFRS 13 - Gerçeğe Uygun Deger Ölçümü

Gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olagan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

Gerçeğe uygun değer ölçümünde, varlığın satışına veya borcun devrine ilişkin işlemin:

(a) Varlığa veya borca ilişkin asil piyasada ya da

(b) Asil piyasanın bulunmadığı durumlarda, varlığa veya borca ilişkin en avantajlı piyasada gerçekleştiği varsayılır.

Gerçeğe uygun değer, fiyatın doğrudan gözlemlenebilir olmasına veya başka bir değerlendirme yöntemi kullanılarak tahmin edilmesine bakılmaksızın, mevcut piyasa koşullarında ölçüm tarihinde asil (ya da en avantajlı) piyasada olagan bir işlemde bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır (başka bir ifadeyle çıkış fiyatıdır).

Varlığın veya borcun gerçeğe uygun değerini ölçmek üzere kullanılan asil (ya da en avantajlı) piyasadaki fiyat, işlem maliyetlerine göre düzeltilmez. İşlem maliyetleri diğer TFRS'lere uygun olarak muhasebeleştirilir. İşlem maliyetleri, varlığın veya borcun özelliği değildir. Bunun aksine bir işleme özgü olup işletmenin varlığa veya borca ilişkin bir işlemi nasıl yaptığına bağlı olarak farklılık gösterir.

İşlem maliyetleri, taşıma maliyetlerini içermez. Varlığın bulunduğu konumun o varlığın özelliği olması durumunda (örneğin, emtia için böyle bir durum söz konusu olabilir), asil (ya da en avantajlı) piyasadaki fiyatı, varlığın mevcut konumundan bu piyasaya taşınırken katlanılan maliyetlere göre düzeltilir.

BOBI FRS ve TFRS arasinda geçis

MADDE 5 – (1) BOBI FRS’yi uygulayan isletmeler iki yıl geçmedikçe istege bağlı olarak TFRS’yi uygulayamazlar. Diğer taraftan istege bağlı olarak TFRS’yi uygulayan isletmelerin BOBI FRS’yi uygulayabilmeleri için en az iki yıl TFRS’yi uygulamis olması zorunludur.

MADDE 6 – (1) BOBI FRS’nin uygulanması açısından, ağıdaki  ölçütten en az ikisinin esik değerlerini, varsa bağlı ortaklıklariyla birlikte, art arda iki raporlama döneminde asan isletmeler müteakip raporlama döneminde büyük isletme olarak değerlendirilir: a) Aktif toplamı 75 milyon ve st Türk Lirası. b) Yıllık net satis hasılatı 150 milyon ve st Türk Lirası. c) Ortalama alısan sayısı 250 ve st. (2) Aktif toplamı ve yıllık net satis hasılatının hesabında isletmenin ve bağlı ortaklıklarının BOBI FRS’ye göre hazırlanmıs finansal tabloları dikkate alınır. Bununla birlikte isletmenin BOBI FRS’ye göre finansal tablo hazırlamayan bağlı ortaklıkları varsa bu bağlı ortaklıkların vergi mevzuatı çerçevesinde hazırlanıp vergi dairelerine sunulan finansal tabloları esas alınır. (3) Aktif toplamı ve yıllık net satis hasılatının hesabında konsolide olmayan finansal tabloların kullanılması durumunda, BOBI FRS’nin Konsolide Finansal Tablolar Bölümünde 22.25 paragrafinin (b) ve (c) bentlerinde belirtilen eliminasyonlar yapılabilir. Eliminasyonların yapılmaması durumunda birinci fıkradaki aktif toplamı ve net satis hasılatı tutarına iliskin esik değerler yüzde 20 artırılarak dikkate alınır. (4) Büyük isletme tanımını karsılayan bir isletme, birinci fıkradaki  ölçütten en az ikisinin esik değerlerinin art arda iki raporlama döneminde altında kalması durumunda büyük isletme olarak değerlendirilmez. (5) Ortalama alısan sayısının hesabında Bağımsız Denetime Tbi Olacak Sirketlerin Belirlenmesine Dair Karar ile 12/3/2013 tarihli ve 28585 sayılı Resm Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Sirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına iliskin Usul ve Esaslar dikkate alınır.

BOBI FRS’nin Genel zellikleri

BOBI FRS’nin genel özellikleri zet olarak ağıdaki gibidir. (KGK-29 Temmuz 2017 Tarihli Basın

Duyurusu)

1-27 bölümünden oluşmaktadır. İşletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını belirlemektedir. Bu yönüyle başka bir standart setine gerek duyulmadan finansal tabloların hazırlanmasına imkân vermektedir.

2-Kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri tasimaktadır.

3-Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumludur.

4-AB muhasebe direktifindeki “öne küçükleri düşün” yaklaşımına uygun olarak, orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülmesi, büyük işletmelere yönelik ise ilave yükümlülükler getirilmiştir.

5-Ekinde münferit ve konsolide finansal tablo örneklerine yer verilmiştir.

6-Ekinde ayrıca Terimler Sözlüğüne yer verilmiştir.

7-Konular sade ve anlaşılır bir dille kaleme alınmıştır.

BOBI FRS hazırlanırken 4 ve 7 numaralı direktiflerin yerine getirilen 2013/34 Numaralı Avrupa Birliği Muhasebe Direktifi, Birleşik Krallık ve İrlanda Cumhuriyetinde Geçerli Finansal Raporlama Standardı

(FRS 102) ve KOBİ GFRS finansal raporlama çerçeveleri olarak referans olarak alınmış, ilave olarak;

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinden,

213 Sayılı Vergi Usul Kanunundan,

Diğer AB üyesi ülkelerin yerel finansal raporlama çerçevelerinden,

SPK Seri X1/1 Sayılı Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke

ve Esaslar

Hakkindaki Teblig'den faydalanilmistir.

Genel hatlari ile BOBI FRS'ler degerlendirildiginde setin en önemli noktasinin Büyük ve Orta Ölçekli

Isletmeleri birbirinden belirlenen kriterlerle (Aktif Toplami, Satis Hasilati ve Çalışan Sayisi) ayirmasi oldugu görülmektedir. Bagimsiz denetime tabi olma kriterlerini saglayan isletmeler, tebligde belirtilen büyük ölçekli isletme esigine gelene kadar Orta Boy Isletmeler olarak; bu esigi ve üstünü saglayan (KAYIK disindaki) isletmeler ise Büyük Boy Isletmeler olarak tanimlanmaktadır.

BOBI FRS ve TMS/TFRS'ler Arasinda Geçis

BOBI FRS'yi uygulayan isletmeler iki yil geçmedikçe istege bagli olarak TMS/TFRS'leri uygulayamazlar. Diger taraftan istege bagli olarak TMS/TFRS'leri uygulayan isletmelerin BOBI FRS'yi uygulayabilmeleri için en az iki yil TMS/TFRS'leri uygulamis olmasi zorunludur (Büyük ve Orta Boy Isletmeler İçin Finansal Raporlama Standardi Hakkinda 56 Sira Numarali Teblig. Md. 5).

Büyük Isletme Tanimi

BOBI FRS'nin uygulanmasi açısından asagidaki üç ölçütten en az ikisinin esik degerlerini varsa bagli ortaklariyla birlikte, ardarda iki raporlama döneminde asan isletmeler müteakip raporlama döneminde büyük isletme olarak degerlendirilir (Büyük ve Orta Boy Isletmeler İçin Finansal Raporlama Standardi

Hakkında 56 Sıra Numaralı Teblig. Md. 6).

- a) Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası,
- b) Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası,
- c) Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü

BOBI FRS’de standartlar TMS ve TFRS’lerde olduğu gibi her bir standart ayrı bir teblig olarak değil, bütün standartlar 27 bölüm ve 9 ekten oluşan tek bir teblig altında toplanarak yayımlanmıştır.

TMS/TFRS’ler ile BOBI FRS Arasındaki Benzerlik ve Farklılıklar

Standart setleri arasındaki benzerlik ve farklılıklar ana hatlarıyla aşağıdaki gibidir.

Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar

Tam set TMS/TFRS’lerde Kavramsal Çerçevenin bir standart olmadığı özellikle vurgulanarak kavramsal çerçeve herhangi bir standart numarası verilmeksizin “KAVRAMSAL ÇERÇEVE” başlığı altında yayımlanmıştır.

Tam sette, kavramsal çerçevenin amacı, işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların tabi olacakları esasları belirlemek şeklinde açıklanmıştır.

BOBI FRS 1. bölümde ele alınan kavramsal çerçevenin amacı da benzer şekilde işletmelerin finansal tablolarının gerçeğe uygun sunumunu sağlamak üzere

finansal tablolarin hazirlanmasi ve sunulmasina iliskin esaslari duzenlemek seklinde aciklanmistir.

TMS/TFRS’de ayri olarak BOBI FRS’ de Kavramsal Cerceve, standart setinin icinde 1. bolum olarak

“Kavramsal Cerceve ve Finansal Tablolar” basligi altinda yayimlanmistir.

TMS-1 Finansal Tablolar Sunulusu Standardindaki kapsam ve aciklamalar, BOBI FRS’de daha ozet olarak Kavramsal Cerceve ve Finansal Tablolar bolumunde sunulmustur.

Nakit Akis Tablosu

BOBI FRS 2. Bölümde düzenlenen Nakit Akis Tablosu ile TMS-7 Nakit Akis Tabloları standardi, nakit akis tablosunda yer alması gereken bilgiler ve bu bilgilerin nasıl sunulacağına ilişkin düzenlemeleri içerir. Her iki standart seti de amaç ve kapsam bakımından birbirlerine benzer niteliktedir.

Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar

TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Degisiklikler ve Hatalar Standardi benzer şekilde BOBI FRS 3. Bölümde Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar başlığı altında düzenlenmiştir.

TMS' deki hata terimi yerine BOBI FRS' de yanlışlık terimi kullanılmıştır.

Her iki standart setinde de muhasebe politikalarının seçimi, uygulanması ve değiştirilmesi ile muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve yanlışlıkların düzeltilmesine ilişkin hükümler birbirine benzer niteliktedir.

Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

TMS-10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardi ile BOBI FRS'nin Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar başlıklı 4. Bölümü kapsam ve içerik olarak aynı niteliktedir.

Hasilat

Hasilat BOBI FRS 5. bölümde “isletmenin olagan faaliyetleri esnasinda ortaya çıkan gelirdir” seklinde tanimlanmistir. Benzer sekilde TMS-18 Hasilat standardinda da “Ortakların sermayeye katıkları disinda, özkaynakta artisla sonuçlanan ve isletmenin dönem içindeki olagan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutaridir” seklinde tanimlanmistir.

Isletmenin yüklenici olduğu infaat sözleşmeleri, TMS/TFRS’de, BOBI FRS’den farklı olarak “TMS-11 Infaat Sözleşmeleri” başlığı altında ayrı bir standart olarak düzenlenmistir. Aynı konu BOBIFRS’de ise TMS/TFRS’de olduğu gibi ayrı bir başlık altında değil hasilatla ilgili bölümün içinde düzenlenmistir.

TMS 18’e göre hasilat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMS 18.9).

Ancak nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği vadeli satış durumlarında hasilat olarak muhasebeleştirilecek olan tutar mal veya hizmetin pesin değeri olup, vadeden kaynaklanan satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (TMS 18.12).

BOBI FRS de ise “hasilat bedelinin bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda hasilat, vade farkı ayırtması yapılmadan doğrudan tahsil edilen veya tahsil edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülür. Bu bedelin, bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda ise hasilat, işlemdeki vade farkı ayırtılarak ilgili mal veya hizmetin pesin bedeli üzerinden ölçülür. Etkin faiz yöntemine göre hesaplanan vade farkı tutarı ise faiz geliri olarak muhasebeleştirilir” (BOBI FRS 5.9).

TMS 18 ile BOBI FRS arasindaki en önemli fark hasilatin ölçümünde ortaya çıkmaktadır.

TMS 18, vadeli satılar içindeki vade farklarının (faizlerin) ayrıştırılarak, faiz geliri olarak muhasebeleştirilmesini, hasilat olarak ise mal veya hizmetin pesin değerinin esas alınmasını öngörmüştür.

BOBI FRS de ise bir yıl veya daha kısa süreli vadeli satılarda böyle bir ayırtırmaya gidilmeden, hasilatin doğrudan tahsil edilmesi beklenen nominal bedel üzerinden ölçümü yeterli görülmüş, vadenin bir yıldan fazla olması durumunda ise TMS-18’ de olduğu gibi hasilat tutarı içindeki vade farkının ayrıştırılarak muhasebeleştirilmesinin ilgili mal veya hizmetin pesin bedeli üzerinden yapılması öngörülmüştür.

Dolayısıyla, bir yıl veya daha kısa süreli vadeli satışların muhasebeleştirilme esasları gerek BOBI FRS’ de gerekse MSUGT ve THP doğrultusunda yapılmakta olan mevcut uygulamayla aynıdır.

Bilindiği üzere KGK, “TFRS 15 Müsteri Sözleşmelerinden Hasilat Standardini “01.01.2018 tarihinde başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere 09 Eylül 2016 tarih ve 29826 sayılı Resmi Gazetede yayımlamıştır. Standardin yürürlüğe gireceği 01.01.2018 tarihi itibarıyla TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ile TMS 18 Hasilat Standardi ve ilgili yorumlar yürürlükten kalkacaktır.

TFRS 15 hasilatin ölçümünde işlem bedelinin esas alınacağını açıklamıştır. İşlem bedeli,” işletmenin taahhüt ettiği mal ve hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir. (Üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç) “(TFRS 15 Ek A. Tanımlanan Terimler ve TFRS 15.47). İşlem bedeli belirlenirken sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığı söz konusu ise bunun etkilerinin göz önünde bulundurulması gerekir.

Sözlesmenin taraflarinca kararlaltirilan ödemelerin zamanlamasi, müsteriye veya isletmeye, mal veya hizmetlerin müsteriye devrinin finansmani seklinde önemli bir fayda sagliyorsa, isletme islem bedelini

belirlerken taahhüt edilen bedelde paranin zaman degerinin etkisine göre düzeltme yapar (TFRS 15.10).

Düzeltilme yapılmasının amacı, taahhüt edilen mal veya hizmetler devredildiğinde müşteri bu mal veya hizmetler için nakden ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyatı (diğer bir ifadeyle nakit satış fiyatını) yansıtan bir tutar üzerinden hasılatın işletmenin finansal tablolarına alınmasını sağlamaktır.

Vade farkından doğan faiz gelirinin hasılatı ayrı olarak raporlanması ilkesi TFRS 15’de de TMS 18 ile benzer şekilde korunmuş olmakla birlikte TMS 18’den farklı olarak kolaylaştırıcı bir uygulamaya yer verilerek, işletmenin sözleşmenin başlangıcında müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetin devir tarihi ile müşterinin bu mal veya hizmetin bedelini ödeyeceği tarih arasında geçen sürenin bir yıl veya daha az olmasının öngörülmesi durumunda, taahhüt edilen bedelde önemli bir finansman bileşeninin etkisi için düzeltme yapılması zorunda değildir (TFRS 15.63).

İşletme, kolaylaştırıcı uygulamayı kullanmayı tercih ederse, bu durumu dipnotlarda ayrıca açıklar.

TFRS-15’de yer alan kolaylaştırıcı uygulamaya aynı şekilde BOBİ FRS’de de yer verilerek standart setleri arasında uyum sağlanmıştır.

Stoklar

Stoklar TMS 2 stoklar standardi ve BOBI FRS 6. Bölümde birbirine benzer şekilde olagan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak hammadde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır şeklinde tanımlanmıştır (TMS 2.6, BOBI FRS 6.2).

Stoklar ilk muhasebeleştirilmelerinde her iki standart setinde de maliyet bedeliyle ölçülürler. Ancak vadeli ödeme koşuluyla yapılan alımlarda maliyet bedelinin tespitinde BOBI FRS ile TMS/TFRS arasında farklılıklar vardır.

TMS 2’de stoklar vadeli ödeme koşuluyla satın alınmış ve sözleşme, pesin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, işlem bedelinden finansman unsurunun ayrıştırılarak, bu tutarın finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekir (TMS

2.18).

BOBI FRS de ise bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar ise, vade farkı ayrıştırılarak pesin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme pesin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Bu kapsamda bir stokun bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (BOBI FRS 6.8).

Özetlersek BOBI FRS’ de bir yıl veya daha kısa vadeli ödeme karşılığında satın

alınan stoklar ilk muhasebeleştirilmelerinde ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülürler. Dolayısıyla bu tür stoklar isin vade farkı ayırtması yapılmadan vade farkları stok maliyetine dahil edilirler. Satın alma maliyetleri bugünkü değer hesaplaması yapılmaksızın ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür.

TMS 2 de ise vade süresine bakılmaksızın stoklar vadeli ödeme kosuluyla alınmışlarsa, stok maliyetleri içinde yer alan finansman unsurunun ayırtılarak bu tutarların faiz gideri olarak muhasebeleştirilmeleri gerekir.

Her iki standartta da stoklar, dönem sonlarında maliyet ve net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı üzerinden değerlendirilir.

TMS 2’de mamul üretimi yapan işletmelerde dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde normal maliyet yöntemi kullanılır. BOBI FRS de ise dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde tam maliyet yöntemi kullanılır. Bununla birlikte BOBI FRS, sabit genel üretim giderlerinin normal üretim kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetine dahil edilmesini yani normal maliyet yönteminin kullanılmasını da mümkün kılarak işletmelere seçimlik bir hak tanımıştır.

Stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri her iki standart setinde de genel olarak oluştukları dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilerek dönem kâr veya zararına yansitilir.

TMS-2, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edileceği sınırlı koşulları TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardındaki ilkeleri esas alarak belirlemiştir.

Borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetlerine dahil edildiği sınırlı koşullar TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardında aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

Standart, özellikle varlıklarla ilgili borçlanma maliyetlerinin ilgili varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirileceğini belirtmiş, özellikle varlığı da amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar olarak tanımlamıştır. (TMS 23 Paragraf 5)

Benzer şekilde BOBI FRS’ de stoklarla ilgili borçlanma maliyetlerinin oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılacağını, ancak üretilmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetlerinin stokların satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokun maliyetine dahil edileceğini hüküm altına almıştır (BOBI FRS 6.2). BOBI FRS’ de bu açıklama dışında ayrı bir özellikli varlık tanımına yer verilmemiştir.

Yukarıdaki farklılıklar dışında kalan maliyet ölçüm teknikleri, maliyet hesaplama yöntemleri ve değer düşüklüğü gibi konularda TMS 2 ile BOBI FRS benzer niteliktedir.

Finansal Araçlar

Finansal araç, bir işletmenin finansal varlığı ile diğer bir işletmenin finansal borcunda ya da özkaynaga dayalı finansal araçta artışa neden olan sözleşmelerdir. Her iki standart setinde de finansal araçlar birbirine benzer şekilde tanımlanmış, TMS-32 Finansal Araçlar Sunum Standardındaki finansal borç terimi yerine BOBI FRS de finansal yükümlülük terimi kullanılmıştır.

TMS-TFRS’lerde “TMS 32 Finansal Araçlar Sunum”, “TMS 39 Finansal

Araçlar Muhasebeleştirme ve Ölçme” ile “TFRS 9 Finansal Araçlar Standardi” olmak üzere 3 ayrı standartta düzenlenen Finansal Araçlar BOBI FRS de tek bir bölüm halinde Finansal Araçlar ve Özkaynaklar şeklinde toplanmıştır.

Bugün itibariyle tam sette Finansal Araçlarla ilgili 4 adet standart yürürlüktedir. Bunlardan TMS 32 ile TFRS 7 sunum ve açıklamalara ilişkin bilgiler sunarken, TMS 39 ve TFRS 9 muhasebeleştirme ve ölçmeye ilişkin esasları düzenlemektedir.

TFRS-7 Finansal Araçlar: Açıklamalar

TFRS-9 Finansal Araçlar

TMS-32 Finansal Araçlar: Sunum

TMS-39 Finansal Araçlar Muhasebeleştirme ve Ölçme

TFRS 9 Finansal Araçlar Standardi 01.01.2018 tarihi itibariyle yürürlüğe girdiğinde TMS 39 Finansal

Araçlar Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardi yürürlükten kalkacaktır.

BOBI FRS de Finansal Varlıklar, Alacaklar, Borçlanma Araçları, Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar ve Diğer Finansal Araçlar olarak 4 ana başlık altında sınıflandırılmıştır. (BOBI FRS 9, 9.7,9.31)

TFRS 9 da ise finansal varlıkların sınıflandırılması varlıkların cinslerine göre değil, ölçümleme esaslarına göre yapılmıştır. Finansal varlıklar,

-İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülecek

-Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamda gelire yansıtılarak ölçülecek

-Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansitilerek ölçülecek finansal varlıklar

şeklinde sınıflandırılmışlardır.

İşletme, bir finansal varlığı (TFRS 9. 4.1, 9.4.5);

-İtfa edilmiş maliyetinden

-Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansitarak veya

-Gerçeğe uygun değer değişimi kâr-zarara yansitarak ölçer.

Alacaklar

BOBI FRS' de işletmenin ticari ve ticari olmayan işlemlerinden kaynaklanan senetli ve senetsiz alacakları bu sınıf kapsamında değerlendirilir. Kolaylaştırıcı bir hüküm olarak ödeme çağrısı yapılan sermaye alacakları ile ilk defa kayda alındığı tarih ile tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıl veya daha kısa olan alacaklar itibari değer üzerinden ölçülürler (BOBI FRS 9.8). Bu kapsamdaki alacaklara ilişkin ölçümleme esasları VUK değerleme ölçüleri ile aynıdır. MSUGT ve VUK'daki yaklaşım, BOBI FRS' de de aynen benimsenmiştir.

İlk defa kayda alındığı tarih ile tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıldan uzun olan alacaklar ise itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülürler (BOBI FRS 9.8).

Bu kapsamdaki alacaklar için belirlenen ölçüm esasları ise TMS-TFRS' deki ölçüm esaslarıyla aynıdır. Ancak, İlk defa kayda alındığı tarih ile tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıl veya daha kısa olan alacakların ilk ölçüm esasları TFRS 9' da BOBI FRS' ye göre farklıdır.

Söyle ki, önemli bir finansman bileşenine sahip olmayan ticari alacaklar ilk defa finansal tablolara alınmaları sırasında işlem bedeli üzerinden (TFRS 15'te tanımlandığı üzere) ölçülür (TFRS 9.5.1.3). İşlem bedelinin önemli bir finansman unsurunu içermesi durumunda ise süreye bakılmaksızın ticari alacaklar gerçeğe uygun değerinden ölçülür.

Borçlanma Araçları

BOBI FRS’de bu sınıfta yer alan finansal varlıklar ilk kayda alınmaları sırasında, işlem maliyetleri de dahil edilmiş işlem fiyatları üzerinden ölçülür. İşlem maliyetleri bir finansal varlığın edinimiyle, ihracıyla ya da elden çıkarılmasıyla ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir. İşlem maliyetlerine örnek olarak aracılar veya danışmanlara ödenen ücretler ve düzenleyici kurumlar tarafından alınan harçlar gösterilebilir (BOBI FRS 9.12). Borçlanma araçlarına örnek olarak bankalardaki vadeli mevduatlar, devlet tahvili, hazine bonosu veya özel sektör tahvil ve bonoları verilebilir (BOBI FRS 9.13).

TFRS 9’da ise borçlanma araçları ilk defa finansal tablolara alınırken gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülürler. İlk ölçümde bunların edinimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de gerçeğe uygun değere ilave edilir veya gerçeğe uygun değerden düşülür (TFRS 9.5.1.1).

Borçlanma araçları, sonraki dönemlerdeki muhasebeleştirilmelerinde ise itfa edilmiş maliyetinden veya gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülür.

BOBI FRS’de ise borçlanma araçları sonraki muhasebeleştirmelerinde itfa edilmiş değerleri üzerinden ölçülürler.

İlk muhasebeleştirme açısından her iki standart seti arasında önemli bir ölçüm farkı bulunmamaktadır.

Sonraki ölçümlerde ise BOBI FRS itfa edilmiş maliyet yöntemini benimsemiştir. TFRS 9’da ise varlıkların yönetimi için işletmenin kullandığı yönetim modeli ve varlıkların sözleşmeye bağlı nakit akışlarının özellikleri dikkate alınarak ölçümleme yapılır (Özerhan, 2016: 315).

Borçlanma araçları, sözleşmeye bağlı nakit akıslarının tahsil edilmesini amaçlayan bir iş modeli kapsamında elde tutuluyorsa, ölçümleme itfa edilmiş maliyeti üzerinden yapılır (TFRS 4.1.2).

Borçlanma araçları, sözleşmeye bağlı nakit akıslarının tahsil edilmesini ve borçlanma araçlarının satılmasını amaçlayan bir iş modeli kapsamında elde tutuluyorsa gerçeğe uygun değer farkı kapsamlı gelire yansitilerek ölçülür (TFRS 4.1.2.A).

Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar (Özkaynaga Dayalı Finansal Varlıklar)

Özkaynaga dayalı finansal araçlara yapılan yatırımlar bu araçların burada ve/veya teskilatlanmış bir piyasada işlem görüp görmediklerine bağlı olarak gerçeğe uygun değerleri veya maliyet bedeli üzerinden ölçülürler. Buna göre; borsada ve/veya teskilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak

araçları, ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatından ölçülerek işlem maliyetleri kâr veya zarara yansitilir. Bu özkaynak araçları raporlama tarihinde ise gerçeğe uygun değerleri (piyasa değeri) üzerinden ölçülür ve ortaya çıkan değer farkları “Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları” veya “Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları” kalemlerinde kâr veya zarara yansitilir (BOBI FRS 9.20).

Borsada ve/veya teskilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçları, ilk muhasebeleştirmede, işlem fiyatları ve işlem maliyetlerinin toplamından oluşan maliyet bedelinden ölçülür.

Bu özkaynak araçları sonraki raporlama tarihlerinde maliyet bedelinden varsa değer düşüklüğü zararları düşülerek ölçülür (BOBI FRS 9.21).

TFRS 9’da ise özkaynaga dayali finansal araçlara yapılan yatirimlerin tamamı gerek ilk finansal tablolara alimlarında gerekse sonraki muhasebelestirilmelerinde gerçeğe uygun degerleriyle ölçülerek degerleme farkları kâr/zarara yansitilir. TFRS 9’da özkaynaga dayali finansal araçların borsada ve/veya teskilatlanmis diger piyasalarda islem görmelerinin ölçümleme esasları açısından bir degisiklik veya seçimlik hak sağlamaları söz konusu değildir.

TFRS 9 işletmelere ticari amaçla elde tutmadıkları özkaynak araçlarına yaptıkları yatirimleri gerçeğe uygun degerle ilk muhasebelestirmelerinden sonraki dönemlerde meydana gelen degerleme farklarını diger kapsamlı gelirde sunmaları konusunda geri dönülemeyecek bir tercihte bulunma hakkı tanır (TFRS 9,5.7.5).

Tercihin bu yönde kullanılması durumunda yatirimlardan elde edilen temettüler kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansitilir (TFRS 9,5.7.6).

BOBI FRS’ de ise bu şekilde geri dönülemeyecek bir tercih hakkı söz konusu değildir.

Diger Finansal Araçlar

Alacaklar, borçlar, borçlanma araçları ve özkaynak araçları sinifına girmeyen finansal araçlar; diger finansal araçlar (varlığa dayali menkul kıymetler, türev finansal araçlar ve kredi verilmesine ve kredi alınmasına ilişkin taahhütler gibi) olarak degerlendirilir (BOBI FRS 9.22).

Diger finansal araçlardan, nakden net olarak yerine getirilemeyen ve taahhüt

yerine getirildiğinde borçlanma aracı tanımını karşılayan kredi alınmasına ilişkin taahhütler maliyet bedeliyle ölçülür. Bu kapsamda bu tür taahhütler ilk kayda alma sırasında, işlem fiyatlarına işlem maliyetleri de dahil edilerek maliyet bedeli üzerinden ölçülür. Sonraki ölçümlerde varsa değer düşüklüğü zararları hesaplanarak maliyet bedelinden düşülür (BOBI FRS 9.25).

Yukarıdaki özellikleri taşıyan taahhütler (kredi alınmasına ilişkin taahhütler) dışında kalan diğer finansal araçlar hem ilk kayda alınmalarında hem de sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülerek, ölçüm farkları “Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları” veya “Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları” kalemlerinde kâr veya zarara yansitilir. İlk kayda alınma sırasında katlanılan işlem maliyetleri doğrudan kâr veya zarara yansitilerek giderleştirilir.

Istiraklerdeki Yatirimlar

BOBI FRS' de Istirak; adi ortaklik gibi tüzel kisiligi olmayan isletmeler de dahil olmak üzere, yatırım yapan isletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, müsterek girişim veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan işletme şeklinde tanımlanmıştır (BOBI FRS 10.2).

TMS-28 Istirakler ve Is Ortakliklarindaki Yatirimlar Standardinda ise Istirak; yatirimci isletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletme şeklinde tanımlanmıştır. TMS/TFRS'lerde Istirakler ve Is Ortakliklarindaki Yatirimlar tek bir standart altında TMS-28'de açıklanırken BOBI FRS' de Istiraklerdeki Yatirimlar ve Müsterek Girişimlerdeki Yatirimlar olmak üzere iki ayrı bölümde açıklanmıştır.

TMS/TFRS' deki is ortakligi terimi yerine BOBI FRS' de müsterek girişim terimi kullanılmıştır.

Istirakler, gerek TMS 28'e gerekse BOBI FRS' ye göre ilk kayda alınmalarında maliyet bedeli üzerinden ölçülürler. Maliyet bedeline istirakin edinimiyle ilgili olarak doğrudan bağlantılı olarak katlanılan maliyetler de (aracılık ücretleri, danışmanlık ücretleri, muhasebe ve değerlemeye ilişkin ücretler gibi) dahil edilir.

TMS 28'de ilk kayda alma sırasındaki maliyet bedeli belirlenirken istirak ile ilgili serfeeye istirak yatırımının defter değerine dahil edilir. Bununla birlikte söz konusu serfeyeden amortisman ayrılmasına izin verilmez (TMS 28. 32.A).

BOBI FRS’ de ise, edinilen istirak yatirimina iliskin serefiyenin hesaplanmasinda istirakin varlik ve yükümlülüklerinin edinim tarihindeki gerçege uygun degerinin belirlenmesine gerek yoktur (BOBI FRS 10.21.C).

Bu düzenleme ile BOBI FRS istiraki ilk kayda almada getirdigi muafiyet ile isletmeler için kolaylastirici bir yöntem önermistir.

Ancak isletmeler isterlerse bu muafiyetten faydalanmayarak istirakin finansal tablolarinda yer alan varlik ve yükümlülüklerin edinim tarihindeki gerçege uygun degerlerini dikkate alabilirler.

Bu durumda maliyet bedeli varlik ve yükümlülüklerin edinim tarihindeki gerçege uygun bedelini asarsa aradaki fark serefiye olarak dikkate alinir. Ancak serefiye tutari ayri olarak kayda alinmaz. Istirak yatirimcisinin finansal tablolarinda istirakin defter degerinin içerisinde gösterilir. Ayrica ortaya çikan

serefiye için itfa payi (amortisman) ayrilmaz ve serefiye ayri olarak deger düşüklüğü testine tabi tutulmaz (BOBI FRS 10.21.I).

Tersi durumda maliyet bedeli varlik ve yükümlülüklerin edinim tarihindeki gerçege uygun bedelinden daha düşük olması durumunda ortaya çikan fark negatif serefiye olarak dikkate alinir. Negatif serefiye, yatirimin edinildiği dönemde istirakin dönem net kâr veya zararından isletmeye düşen pay belirlenirken “Istiraklerin ve Müsterek Girisimlerin Kârlarından Paylar” kaleminde gelirlere dahil edilir.

BOBI FRS’ de istirakler sonraki ölçümlerinde münferit finansal tablolarda maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemi kullanilarak, konsolide finansal tablolarda ise sadece özkaynak yöntemi kullanilarak ölçülürler (BOBI FRS 10.9-10.10).

BOBI FRS bu düzenlemeyle işletmelere münferit finansal tabloların düzenlenmesinde maliyet veya özkaynak yöntemini tercih etmede seçimlik hak tanımış, konsolide finansal tablolarda ise tercih hakkı bırakmamıştır.

Istiraklerdeki yatırımlar TMS-28’de ise münferit finansal tabloların düzenlenmesinde maliyet bedeli gerçeğe uygun değer ve özkaynak yöntemine göre ölçülebilir (TMS 28.44). TMS 28 bu yönüyle işletmelere münferit finansal tabloların hazırlanması sırasında tercihte bulunma hakkı tanımaktadır.

Müsterek Girişimlerdeki Yatırımlar

Müsterek girişim BOBI FRS’ de iki veya daha fazla tarafın, müsterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı düzenlemedir (BOBI FRS 112). Müsterek kontrol ise, “bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

TMS-28 Istirakler ve Is Ortaklığındaki Yatırımlar ile TFRS-11 Müsterek Anlaşmalar Standardında Müsterek Girişim yerine Is Ortaklığı terimi kullanılmış ve is ortaklığı BOBI FRS’ deki müsterek girişim terimiyle aynı anlama gelecek şekilde müsterek kontrole sahip olan tarafların, girişimin net varlıkları üzerinde haklarının bulunduğu müsterek anlaşmadır şeklinde tanımlanmıştır (TMS 28.3, TFRS 11 Ek. A).

BOBI FRS’de müsterek girişimler (is ortaklıkları) oluşturm biçimlerine göre Müstereken Kontrol Edilen Faaliyetler, Müstereken Kontrol Edilen Varlıklar ve Müstereken Kontrol Edilen İşletmeler olarak üç farklı biçimde sınıflandırılmışlardır (Özerhan, 2016: 318).

TFRS 11 Müsterek Anlasmalar Standardında ise Müsterek Anlasmalar, Müsterek Faaliyetler ve Is

Ortaklıkları olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmıştır.

BOBI FRS' de müstereken kontrol edilen işletmeler, aynı standardın istiraklerdeki yatırımlar bölümündeki yatırımlarla aynı esaslara göre ölçülür. Müstereken kontrol edilen işletmenin ölçümünde istiraklerdeki yatırımlar bölümünün 10.7-10.21 paragrafları kıyasen uygulanır (BOBI FRS 11.15).

TFRS 11 uyarınca is ortaklığı katılımcısı is ortaklığındaki payını özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirir. Bireysel müsterek faaliyet katılımcısı veya is ortaklığı katılımcısı bireysel finansal tablolarında ise payını, maliyet bedeli, gerçeğe uygun değer ya da özkaynak yönteminden seçeceği birini esas alarak muhasebelestirebilir.

Maddi Duran Varliklar

Maddi duran varliklar, mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanılmak, baskalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir (BOBI FRS 12.2, TMS 16.6).

Her iki standart setinde de maddi duran varliklar ilk kayda alınmalarında maliyet bedelleri esas alınarak ölçülürler.

BOBI FRS' de bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varliklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varliklar ise, vade farkı ayrıştırılarak pesin fiyat üzerinden ölçülür. Vade farkı tutarı etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (BOBI FRS 12.9).

TMS 16'da ise varlikların vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vadenin süresine bakılmaksızın vade farkı tutarı ayrıştırılarak maddi duran varliklar pesin fiyatı üzerinden ölçülür. TMS

11'de ölçümün pesin satış fiyatı esas alınarak yapılmasında sürenin bir önemi yoktur.

TMS-16'da bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki pesin fiyatın esdeğeri tutaridir. Eger ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, pesin fiyat esdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark TMS 23'te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerine tasınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansitilir (TMS

16.23).

BOBI FRS ise kolaylastirici bir yöntem olarak maddi duran varligin ilk kayda alınmasi asamasindaki maliyetinin tespitinde vadeli ödeme kosuluyla alınan maddi duran varligin vade süresi bir yıl veya altında ise maliyetin tespitinde finansman giderlerini maliyete dahil etmektedir.

TMS 16’da maddi duran varliklar, parasal veya parasal olmayan varliklar ile takas edilerek elde ediliyorsa, varlik kaleminin maliyeti, gerçeğe uygun degeri ile ölçülür (TMS 16.24). Elde edilen kalemin gerçeğe uygun degeri ölçülemiyor ise ancak bu durumda edinilen varligin maliyeti elden çıkarılan varligin defter degeri ile ölçülür.

BOBI FRS’ de ise bir veya birden fazla maddi duran varligin parasal ve/veya parasal olmayan kalemler ile takas edilerek edinilmesi durumunda edinilen maddi duran varligin maliyeti elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter degeri esas alınarak belirlenir. Takas isleminde parasal olmayan kalemin yanisira, parasal bir kalemde alınmis veya verilmiş ise elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter degerine, ödenen parasal kalemin gerçeğe uygun degeri eklenir ya da elden çıkarılacak parasal olmayan kalemin net defter degerinden, alınan parasal kalemin gerçeğe uygun degeri indirilir (BOBI FRS 12.13).

BOBI FRS’ de TMS 16’da da olduğu şekilde bir maddi duran varlik, varlik kalemi olarak muhasebelestirildikten sonraki ölçümlerinde birikmiş amortisman ve birikmiş deger düşüklüğü zararları

indirildikten sonraki degerinden veya yeniden degerlenmiş tutari üzerinden degerlenir.

Yatirim Amaçli Gayrimenkuller

Yatirim amaçli gayrimenkuller mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçlarla kullanılmak veya normal is akisi çerçevesinde satılmak amaçlarından ziyade, kira geliri veya deger artis

kazanci ya da her ikisini birden elde etmek amaciyla elde tutulan arsa, bina gibi gayrimenkullerdir. TMS-40'a göre yatirim amaçli gayrimenkuller ilk muhasebelestirilmelerinde maliyet bedeli ile ölçülür. Islem maliyetleri de baslangiç ölçümüne dahil edilir.

BOBI FRS'de de yatirim amaçli gayrimenkullerin ilk kayda alınmalarında maddi duran varliklar bölümüne yapılan atif dolayisiyla vadeli bir satin alma durumunda vade süresi bir yıl veya altinda ise islem bedeli içinde yer alan finansman giderleri maliyete dahil edilmekte vade farki ayristirmasi yapılmamaktadır.

TMS-40'da ise varlilar vadeli bir ödeme karsiliginda satin alinmislarsa satin alma bedeli içinde yer alan vade farki tutari ayristirilarak yatirim amaçli gayrimenkul pesin fiyati üzerinden ölçülür.

Gerek TMS'de gerekse BOBI FRS'de ilk kayda almadan sonraki ölçümlerde gerçeğe uygun deger yöntemi ya da maliyet yöntemi seçilebilir. Bu seçim muhasebe politikasi tercihi olup seçilen yöntem yatirim amaçli gayrimenkullerin tamamına uygulanmalıdır.

Maddi Olmayan Duran Varliklar

Maddi olmayan duran varliklar fiziksel niteligi olmayan tanimlanabilir parasal olmayan varliklardir.

Maddi olmayan duran varliklar ilk muhasebelestirilmeleri sirasinda gerek TMS/TFRS'lerde gerekse BOBI FRS'de maliyet bedeliyle ölçölürler.

BOBI FRS'de bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karsiliginda satin alinan maddi olmayan duran varliklar, vade farki ayristirilmaksizin, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçölür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karsiliginda satin alinan maddi olmayan duran varliklar ise vade farki ayristirilarak pesin fiyati üzerinden (diger bir ifadeyle isletme pesin ödeme yapmis olsaydi ödeyecegi fiyat üzerinden) ölçölür. Vade farki tutari etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz gideri olarak muhasebelestirilir (BOBI FRS 14.9).

TMS 38'de ise maddi olmayan duran varliklari vadeli ödeme karsiliginda satin alinmalari durumunda vade süresine bakilmaksizin varligin maliyeti pesin fiyatina esdeger olarak belirlenir. Pesin fiyat ile toplam ödemeler arasindaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebelestirilir.

Maddi olmayan duran varliklara iliskin borçlanma maliyetleri her iki standart setinde de genel olarak olustuklari dönemde kâr veya zarara yansitilir. Ancak olusturulmasi normal sartlar altinda bir yıldan daha uzun süren maddi olmayan duran varliklar için katlanilan borçlanma maliyetleri kullanima hazır hale geldiği tarihe kadar aktiflestirilerek maddi olmayan duran varligin maliyetine dahil edilirler.

BOBI FRS’de maddi olmayan duran varliklar, ilk kayda almadan sonraki ölçümlerinde birikmis itfa paylari ve birikmis deger düşüklüğü zararları düşölmek suretiyle maliyeti üzerinden ölçölür.

TMS’de ise ilk kayda almadan sonraki ölçümlerde isletmeler bir muhasebe politikasi tercihi olarak maliyet yöntemini veya yeniden degerleme yöntemini seçebilirler. Özet olarak BOBI FRS’de yeniden degerleme modeline yer verilmemistir.

Maddi olmayan duran varliklar için imkânsiz olmamakla birlikte aktif bir piyasanin varligi sıkça rastlanan bir durum olmadigindan TMS’de yer alan bu alternatif yöntemin uygulanmasi kolay degildir

(TMS 38.78). Ancak bir muhasebe politikasi tarihi olarak sinirli durumlarda uygulanmak üzere bu modele yer verilmistir.

Kiralama Islemleri

Kiralama islemleri TMS-17 Kiralama Islemleri Finansal Kiralama ve Faaliyet Kiralamasi seklinde siniflandirilmistir. Benzer sekilde BOBI FRS 15. bölümde de kiralamalar geleneksel kiralama ve finansal kiralama olarak siniflandirilmistir.

Finansal kiralama, bir varligin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararlarin devredildiği sözleşmedir. Sözleşme süresi sonunda, mülkiyet devredilebilir veya devredilmeyebilir (TMS 17.4).

Faaliyet kiralamasi finansal kiralama disindaki kiralamalardir. BOBI FRS’de TMS’ deki faaliyet kiralamasi terimi yerine geleneksel kiralama terimi kullanilmistir.

Gerek finansal kiralama gerekse geleneksel (faaliyet) kiralamalarda kiraci ve kiraya veren tarafından yapılacak muhasebelestirme ve ölçüm esaslarina iliskin ilke ve düzenlemeler her iki standart setinde de ayni olup, farklilik yoktur.

Devlet Tesvikleri

Devlet tesviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar (1) Tesvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği sermaye yaklaşımı ve (2) Tesvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği gelir yaklaşımıdır.

TMS 20 Devlet Tesviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

Standardında her iki yaklaşıma da yer verilmiştir. BOBI FRS’de ise tesviklerin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımı benimsenmiştir.

Gelir yaklaşımında işletmenin gelecekte herhangi bir performans şartını yerine getirmesini gerektirmeyen ya da performans şartını önceden yerine getirdiği tesvikler, alındıkları anda kâr veya zarara yansıtılır (BOBI FRS 16.7).

İşletmenin gelecekte belirli performans şartlarını yerine getirmesini gerektiren tesvikler, performans şartları karşılandığı anda kâr veya zarara yansıtılır. Bu tesvikler alındıkları andan kâr veya zarara yansıtılincaya ya da performans şartları karşılanamadığı için itfa edilene kadar Finansal Durum Tablosunda Ertelenmiş Gelirler Kalemi içerisinde gösterilir (BOBI FRS 16.8).

Tesvikler alınan ya da alınacak olan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

Borçlanma Maliyetleri

TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardındaki temel ilke bir özellikli varlığın elde edilmesi, insasi veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerinin bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturacağı, bunun dışında kalan diğer borçlanma maliyetlerinin gider olarak muhasebeleştirileceğidir.

TMS 23’de özellikli varlıklar amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır şeklinde tanımlanmıştır.

BOBI FRS’ de özellikli varlık tanımına yer verilmemiş, bunun yerine; “üretimi, insasi ya da oluşturulması normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stokların, maddi duran varlıkların, yatırım amaçlı gayrimenkullerin ve maddi olmayan duran varlıkların elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri (örneğin bu varlıklar için kullanılan krediler nedeniyle katlanılan kur farkları dahil finansman giderleri), söz konusu varlığın satışa veya kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar, varlığın maliyetine dahil edilir (BOBI FRS 17.2). açıklamasına yer verilmiştir. Açıklama, tam setteki özellikli varlık tanımını karşılar niteliktedir. Yukarıdakiler dışında kalan tüm diğer borçlanma maliyetleri ise TMS 23’te olduğu gibi oluştukları dönemde kâr veya zarar tablosunun ilgili kaleminde kâr veya zarara yansıtılırlar.

Özet olarak, muhasebeleştirme esasları açısından tam sette yer alan temel ilke BOBI FRS’de de aynı şekilde korunmuştur denilebilir.

Varlıklarda Deger Düşüklüğü

Tam sette yer alan TMS-36 Varlıklarda Deger Düşüklüğü Standardı ile BOBI FRS’nin Varlıklarda Deger Düşüklüğü bölümünün amacı, bir işletmenin

varliklarinin geri kazanilabilir tutarindan daha yüksek bir degerden izlenmemesini saglamak amaciyla deger dsklgne iliskin muhasebe ilkelerini belirlemektir.

Eger bir varligin defter degerinin; kullanimi ya da satisi ile geri kazanilacak tutarindan fazla olmasi durumunda, ilgili varlik geri kazanilabilir tutarindan daha yksek bir tutardan izlenir. Bu durumda varlik deger dsklgne ugramistir ve bu durumun muhasebelestirilmesi gerekir.

BOBI FRS'nin deger dsklgnn tespiti ve muhasebelestirilmesiyle ilgili ilkeleri tam setteki TMS 36 ile benzer niteliktedir. TMS ile BOBI FRS arasinda deger dsklgyle ilgili fark serefiyelerde ortaya ckmaktadir.

BOBI FRS'de serefiye deger dsklg testine tabi tutulmaz (BOBI FRS 18.23). TMS'de ise serefiye deger dsklg testine tabi tutulur (TMS 36.65-108).

Karsiliklar, Sarta Bagli Ykmllkler ve Sarta Bagli Varliklar

BOBI FRS'de Karsiliklar, Sarta Bagli Ykmllkler ve Sarta Bagli Varliklarin Kapsami, Tanimi, Muhasebelestirilmeleri ve lmyle ilgili ilkeler Tam Setteki TMS-37 Karsiliklar, Kosullu Borlar ve Kosullu Varliklar Standardinda yer alan ilkelerle benzer niteliktedir. TMS-37'deki "kosullu" ibaresi yerine BOBI FRS'de "sarta bagli" ibaresi kullanilmistir.

Her iki standart seti arasinda kapsam aisindan en önemli fark tam sette TMS-19 alisanlara Saglanan Faydalar Standardi olarak ayri bir standart altinda dzenlenen kidem tazminatı karsiliginin BOBI FRS'de Karsiliklar, Sarta Bagli

Yükümlölükler ve Sarta Bagli Varliklar bölümünde ele alınmasidir.

Yabancı Para Çevrim İşlemleri

BOBI FRS’de Yabancı Para Çevrim İşlemleri bölümünde düzenlenen, işletmelerin yabancı para cinsinden yaptıkları işlemlere ilişkin muhasebe ilkeleri ile finansal tabloların ağırlıkla kullanılan para birimi dışındaki başka para birimi cinsinden sunmaları durumunda yapılması gereken çevrim işlemlerine ilişkin esaslar, tam sette yer alan TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardında yer alan muhasebeleştirme ve ölçüm esaslarıyla aynı niteliktedir. Tam setteki Kur Değişiminin Etkileri başlığı yerine BOBI FRS’de Yabancı Para Çevrim İşlemleri başlığı kullanılmıştır.

Is Birlesmeleri

Is birlesmesi; ayri is veya isletmelerin tek bir raporlayan isletme olusturmak üzere bir araya gelmesidir.

Is birlesmesi cesitli sekillerde gerceklesebilir. Is birlesmesi özkaynak araci ihraci yoluyla, nakit ve nakit benzerleri veya diger varliklari transfer edilmesi suretiyle ya da bunlari birlesimiyle gerceklesebilir.

Birlesme iki ayri isletmenin yeni kurulan bir isletme çatisi altinda birlesmesi ya da edinilen tarafın tasfiye edilerek edinen isletme tarafından devralinmasi seklinde gerceklesebilir (BOBI FRS 21.2,3,4).

Is birlesmeleri, tam sette TFRS 3 Isletme Birlesmeleri Standardi altinda düzenlenmistir.

TMS/TFRS isletme terimini kullanirken BOBI FRS' de is terimi tercih edilmistir.

Her iki standartta da isletme birlesmelerinin muhasebelestirilmesinde satin alma yöntemi benimsenmistir (TFRS 3.4, BOBI FRS 21.10).

BOBI FRS'ye göre edinen isletme birlesme tarihinde, serefiyeden ayri olarak bu tarih itibariyle edinilen tarafın bu standarda uygun olarak hazirlanmis finansal tablolarinda yer alan varlik ve yükümlölükleri kayda alır (BOBI FRS 21.21). Edinen isletme, edinilen tarafın birlesme tarihi itibariyle finansal tablolarinda yer

almayan varlık ve yükümlölüklerini kayda almaz (BOBI FRS 21.22).

TFRS 3'te ise birlesme tarihi itibariyle edinen isletme, serefiyeden ayri olarak edinilen isletmenin edinilen tanimlanabilir varliklarini, üstlenilen tanimlanabilir borçlarini ve kontrol gücü olmayan (azinlik paylarini) paylarini muhasebelestirir. Tanimlanabilir varliklar ve üstlenilen borçların muhasebelestirilmesi, muhasebelestirme kosullarina uygun olmasi halinde söz konusu olur (TFRS 3.10).

Birlesme tarihinde ortaya çıkan serefiyenin varlık olarak kayda alindiktan sonraki dönemlerdeki degerlemesinde TFRS 3 ile BOBI FRS arasinda farklıliklar bulunmaktadır.

BOBI FRS'de Avrupa Birligi Muhasebe Direktifine uygun olarak serefiyenin faydali ömrünün güvenilir bir sekilde tahmin edilemedigi durumlarda serefiyenin 10 yilda itfa edilmesi öngörölmüs, serefiyenin deger düsüklüğü testine tabi tutulmasına izin verilmemistir (Özerhan, 2016:326).

TFRS 3'te ise serefiyenin itfasi söz konusu olmayip, serefiye yillik olarak deger düsüklüğü testine tabi tutulmaktadır.

Edinilen tarafın net varliklarındaki edinen isletmenin payinin, is birlesmesinin maliyetinden yüksek olmasi durumunda ortaya çıkan ve negatif serefiye olarak adlandırılan farkın muhasebelestirme esaslari her iki standartta da aynidir. Negatif serefiye birlesme tarihinde kâr veya zarara yansitilir.

BOBI FRS'de is birlesmeleri, büyük isletme disindaki isletmelerin bagli ortaklik edinimi seklinde gerçeklestirdikleri is birlesmelerine uygulanmaz. Bu isletmeler

bagli ortakliklarini “konsolide finansal tablolar bölümüne göre maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemi” kullanarak muhasebeleştirirler.

Konsolide Finansal Tablolar

Konsolide finansal tablolar, ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıklarının, yükümlölüklerinin, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akıslarının tek bir işletmenin gibi sunulduğu, bir topluluğa ait finansal tablolardır.

BOBI FRS'ye göre büyük işletme dışındaki işletmelerin konsolide finansal tablo düzenlemeleri zorunlu değildir. Bununla birlikte işletmeler isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablo hazırlayabilirler (BOBI FRS 22.10). Ancak ana ortaklık, büyük işletme olmasa dahi, doğrudan veya dolaylı olarak sahip olduğu herhangi bir bağlı ortaklığının 660 Sayılı KHK tanımlanan KAYIK tanımını karşılaması durumunda ana ortaklık konsolide finansal tablo düzenlemek zorundadır (BOBI FRS 22.11).

TFRS 10 ise bir veya daha fazla işletmeyi (bağlı ortaklıkları) kontrol eden bir işletmenin (ana ortaklığın) konsolide finansal tablolar hazırlanmasını zorunlu kılmaktadır (TFRS 10.2).

TFRS'de ana ortaklığın konsolide finansal tablo düzenlemesi için ölçek büyüklüğünün bir önemi bulunmamaktadır. Ölçüt, ana ortaklığın bir veya daha fazla işletmeyi kontrol etmesidir.

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

“TMS-12 Gelir Vergileri Standardi” ile BOBI FRS'nin “Gelir Üzerinden Alınan Vergiler” başlıklı 23.

Bölümü kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilme esaslarını düzenlemektedir.

Kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergileri ifade etmek üzere TMS’de “Gelir Vergileri”, BOBİ FRS’ de ise “Gelir Üzerinden Alınan Vergiler” başlığı kullanılmıştır.

Gelir vergisi terimi Ülkemiz vergi mevzuatı uygulamalarında gerek gerçek kişilerin gerekse tüzel kişilerin kazançları üzerinden alınan vergileri değil, sadece gerçek kişilerin tüm gelir unsurlarından elde ettikleri kazançları üzerinden hesaplanan vergileri ifade etmektedir. Bu durumdan kaynaklanabilecek yanlış anlamaları önlemek amacıyla BOBİ FRS’de gelir vergileri yerine gelir üzerinden alınan vergiler ibaresi kullanılmıştır.

Ülkemiz vergi mevzuatında gerçek kişilerin elde ettiği gelirler, Gelir Vergisi Kanunu’nda tüzel kişilerin(kurumların) elde ettiği gelirler ise Kurumlar Vergisi Kanunu’nda düzenlenmiştir.

Türk vergi mevzuatında gelir üzerinden alınan vergiler Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi olmak üzere iki ayrı kanun olarak düzenlenmiştir. Bunlardan Gelir Vergisi Kanunu gerçek kişilerin çeşitli gelir unsurlarından bir takvim yılı içinde elde ettikleri safi kazançlar üzerinden hesaplanacak vergileri düzenlerken, Kurumlar Vergisi Kanunu da benzer şekilde tüzel kişilerin bir hesap döneminde Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan gelir unsurlarından elde ettikleri kurum kazançları üzerinden hesaplanan vergileri düzenler.

TMS-12 ve BOBİ FRS 23. Bölümün amacı gerçek kişilerin elde ettikleri kazançlar üzerinden hesaplanan vergilerin değil, kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesini düzenlemektir.

Finansal raporlama yapan kurulus bir varligi veya borcu muhasebelestirdiginde, bunlari defter degerleri kadar bu varliktan ileride fayda temin edilecegini, borcun ise ödenecegini bekler. Eger defter degerleri tutarinda ileride fayda elde edildiği veya borç ödendiğinde ödenecek vergiler, bu faydanin elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadigi duruma göre fazla veya az olacaksa, bu Standart, bazi istisnai durumlarin disinda, isletmenin ertelenmis vergi borcu veya ertelenmis vergi alacagi muhasebelestirmesini zorunlu kilar (TMS 12).

Gelir üzerinden alinan vergiler, mali kâr üzerinden hesaplanan yurtiçi ve yurtdisi bütün vergileri içerir. Ayrica özkaynak araci yatirimlarından elde edilen kâr paylarından, faiz gelirlerinden, isim hakki gelirlerinden ve benzeri diger gelirlerden kaynaklanan ve karsi tarafça isletme adina vergi idarelerine tevkifat yoluyla ödenecek olan vergi tutarlari da gelir üzerinden alinan vergiler kapsaminda degerlendirilir.

BOBI FRS’de büyük isletmelerin konsolide ve münferit finansal tablolarinda ertelenmis vergi tutarlarini sunmalari zorunludur. Ancak diger isletmelerin ertelenmis vergi tutarlarini finansal tablolarinda sunmalari zorunlu degildir. Bununla birlikte, bu isletmelerin istege bagli olarak konsolide finansal tablolarini hazirlamalari durumunda, ertelenmis vergi tutarlarini sunmalari konsolide finansal tablolarinda zorunlu; ancak münferit finansal tablolarinda ihtiyaridir (BOBI FRS 23.3).

TMS/TFRS’lere göre finansal raporlama yapan isletmelerin ise ölçek büyüklüklerine bakilmaksizin ertelenmis vergi borcu veya varligini muhasebelestirmeleri zorunludur.

BOBI FRS ‘de Avrupa Birligi Direktifinde yer alan önce küçükleri koru ilkesi geregi, kolaylastirici bir uygulama olarak anlasilmasi oldukça zor olan

ertelenmis vergi varligi ve yükümlölüklerinin muhasebelestirilerek finansal tablolarda sunulmalari ihtiyari kilinmistir.

Ara Dönem Finansal Raporlama

Gerek TMS-34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardi gerekse BOBI FRS'nin Ara Dönem Finansal Raporlama Bölümü, işletmelere ara dönem finansal raporlar hazirlama yükümlölüğü getirmemektedir. Ancak işletmeler tabi olduklari mevzuat uyarınca zorunlu ya da isteğe bağli olarak ara dönem finansal raporlar hazirladiklarında bu standart hükümleri uygulanir.

Ara dönem finansal raporlama ile bir yıldan daha kısa olan finansal raporlama dönemlerinde sunulan finansal raporların asgari içeriği ile ara dönem finansal raporlarda uygulanacak ölçüm ve muhasebeleştirme ilkeleri belirlenmektedir. Her iki standart seti de birbirine benzer niteliktedir.

Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

Yüksek enflasyonlu bir ekonomide, faaliyet sonuçlarının ve finansal durumun düzeltme yapılmaksızın yerel para biriminde raporlanması anlamlı değildir. Paranın satın alma gücündeki asiri kayıplar, farklı zamanlarda meydana gelen işlemlerin veya diğer olayların tutarlarının karşılaştırılması, aynı hesap döneminde olsa da yanıltıcı sonuçlar doğurur.

Tam set ve BOBI FRS'nin yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlamayla ilgili bölümleri, ağırlıkla kullanılan para birimi olarak yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimini kullanan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasına ilişkin muhasebe ilkelerini düzenler.

TMS-29 yüksek enflasyonun varligina iliskin kesin bir oran tanimlamaz. Finansal tablolarin enflasyonun etkileri dolayisiyla düzeltilmesinin ne zaman gerekli hale gelecegi konusu ülkelerin çeşitli ekonomik göstergelerinin incelenip degerlendirilmesiyle takdir edilir.

BOBI FRS ise TMS-29'dan farkli olarak yerel bir finansal raporlama çerçevesi olmasinin etkisiyle ağırlıkla kullanılan para birimi Türk Lirasi olan işletmelerin hangi ekonomik göstergelere göre yüksek enflasyonlu bir ekonomi olacagini belirlemistir. Buna göre Türkiye Istatistik Kurumunca Türkiye geneli için hesaplanan Yurt İçi Üretici Fiyatlari Genel Endeksindeki (YI-ÜFE) artisın, içinde bulunulan raporlama döneminde %10'dan fazla olması halinde finansal tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.

Dipnotlar

TMS/TFRS'den farklı olarak BOBI FRS'de Dipnotlar ayrı bir bölüm halinde düzenlenerek, finansal tablo dipnotlarının sunumuna ilişkin genel ilkeler düzenlenmiştir.

Dipnotlar, Finansal Durum Tablosu, Kâr veya Zarar Tablosu, Nakit Akis Tablosu ve Özkaynak Degisim Tablosunda yer alan bilgilere ek olarak sunulması gereken bilgileri içerir. Dipnotlarda, finansal tablolarda yer alan kalemlere yönelik açıklamalara ve kayda alma ölçütlerini sağlamadığı için finansal tablolara yansıtılamayan unsurlara ilişkin bilgilere yer verilir.

TMS/TFRS'lerde dipnotlara her bir standardin içinde belirli durumların varlığı halinde yapılması gerekli olan açıklamalar şeklinde yer verilmiştir.

BOBI FRS'de ise bölümler içinde sadece belirli durumların varlığı halinde yapılması gerekli açıklamalara yer verilmiş, işletmeler tarafından her bir standarda ilişkin olarak dipnotlarda yapılması gereken genel açıklamalara ise bu bölümde toplu olarak yer verilmiştir.

BOBI FRS dipnotlar bölümünde yalnızca büyük işletmeler tarafından yapılacak ilave açıklamalara da ayrı bir başlık altında yer verilerek, büyük işletmelerin;

a) Ürünlerin satışı ile hizmetlerin sağlanmasının organize edilmiş biçimleri dikkate alınarak önemli ölçüde birbirinden farklı faaliyet kategorileri ve coğrafi piyasalar itibarıyla ayrıştırılmış net satış hasılatı

b) İlişkili tarafların tamamıyla yapılan işlemler, bu işlemlerin tutarı, ilişkili taraf ilişkisinin niteliği ve işletmenin finansal durumunun anlaşılması için işlemlerle

ilgili gerekli olan bilgileri ayrıca açıklamalari istenmistir.

TMS/TFRS'lerde isletmelerin ölçek büyüklüklerine bakilmaksizin gerçeğe uygun sunumun saglanması için gerekli olan tüm açıklamalari TMS 1 ve Kavramsal Çerçeveyi esas alarak sunmalari gerektiği düzenlenmistir.

Geçis Hükümleri

TFRS-1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması Standardi, BOBI FRS 27.Bölümde Geçis Hükümleri başlığıyla yer almıştır.

Gerek tam set, gerekse BOBI FRS'de geçis hükümlerinin amacı standartların ilk kez uygulandığı finansal tabloların, seffaf ve sunulan tüm dönemler açısından karşılaştırılabilir nitelikte olmasını sağlayan ve faydasını asmayan bir maliyetle elde edilebilecek yüksek kaliteli bilgiler sağlamasıdır.

TFRS 1 ile BOBI FRS 27. bölüm arasında kapsam, içerik ve muafiyet hükümleri açısından bazı farklılıklar vardır.

BOBI FRS'ye göre bu standardi ilk kez uygulayan bir işletmenin geçmiş dönem veya dönemlere ait karşılaştırmalı tablolarını hazırlamasına gerek yoktur. Bu muafiyetten yararlanan işletmeler cari raporlama dönemine ait finansal tabloları ile birlikte cari raporlama döneminin başlangıcına ait finansal durum tablosunu (Açılış Finansal Durum Tablosunu) hazırlarlar. Cari raporlama döneminin başlangıcı bu standarda geçis tarihi olarak dikkate alınır (BOBI FRS 27.3).

Ancak bu muafiyetten yararlanmak istemeyen işletmeler, geçmiş dönem veya dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tablolarını da standarda uygun bir şekilde

hazirlar. Bu durumda isletmenin karsilastirmali olarak sundugu en erken dönemin baslangicina ait finansal durum tablosu standarda geçis tarihi olarak dikkate alinir (BOBI FRS 27.4).

TFRS’de ise ilk geçisle ilgili böyle bir muafiyet hükmü yer almaz. TFRS’lerin ilk kez uygulandigi finansal tablolar, sunulan tüm tablolar için karsilastirmali bilgiye yer verecek sekilde en az üç finansal durum tablosunu, iki kapsamli gelir tablosunu, sunulmasi durumunda iki bireysel gelir tablosunu, iki nakit akis tablosunu, iki özkaynaklar degisim tablosunu ve ilgili dipnotlari içerir (TFRS 1-21).

BOBI FRS’nin ilk kez uygulanacagi finansal tablolar, hazirlanma asamasinda isletmelere, iki farkli türde muafiyet getirmektedir. Bunlar;

- 1) BOBI FRS’nin bazi hükümlerinin geriye dönük olarak uygulanmamasina iliskin muafiyet
- 2) BOBI FRS’nin bazi hükümlerinin uygulanmamasina imkân taniyan muafiyetler

BOBI FRS’de yer alan muafiyetler benzer sekildeki TFRS 1’de de yer almaktadır. Ancak Ertelenmis Verginin hesaplanmasiyla ilgili olarak BOBI FRS Gelir Üzerinden Alinan Vergiler bölümünün geçis tarihinden itibaren ileriye yönelik olarak uygulanmasina, geçmise yönelik olarak uygulanmamasina imkân taniyip muafiyet getirirken, TFRS 1’de böyle bir muafiyet söz konusu degildir.

Daha önce TMS/TFRS’leri uygulayan isletmeler hariç olmak üzere, bu standardi ilk kez uygulayan bir isletmenin geçmiş dönem veya dönemlere ait karsilastirmali finansal tablolarini hazirlaması gerekmez.

Bu muafiyetten yaralanan isletmeler cari raporlama dönemine ait finansal tabloları ile birlikte cari raporlama döneminin baslangicina ait finansal durum

tablosunu (açilis finansal durum tablosunu) bu standarda göre hazirlar ve cari raporlama döneminin baslangici bu standarda geçis tarihi olarak dikkate alinir. Önceki finansal raporlama çerçevesine göre düzenlenen geçmiş dönem veya dönemlere ait finansal tablolar karsilastirmali finansal tablolar olarak sunulamaz.

Örneğin standardi ilk kez 01/01/2018 tarihinde baslayan raporlama dönemine ilişkin finansal tablolarin hazirlanmasinda esas alacak isletme, muafiyetten yararlanmak isterse, isletmenin bu standardin ilk kez uygulandigi finansal tablolari 01/01/2018 tarihinde baslayan cari raporlama dönemine ait finansal tablolari ile 01/01/2018 tarihindeki açilis finansal durum tablosunu içerir. 01/01/2018 tarihi standarda geçis tarihi olarak dikkate alinir.

Isletme muafiyetten yararlanmak istemeyip bir önceki yıl karsilastirmali bilgilere de finansal tablolarini sunarken yer vermek isterse, bu standardin ilk kez uygulandigi finansal tablolar 01/01/2017 ve 01/01/2018 tarihlerinde baslayan dönemlere ait finansal tablolari ile 01/01/2017 tarihindeki finansal durum tablosunu içerir. 01/01/2017 tarihi standarda geçis tarihi olarak dikkate alinir.

Sonuç

Aslında her ülkenin vergi/mali politikaları gereğince farklılık gösterebilen muhasebe uygulamaları, Ülkemiz açısından irdelendiginde uzun yıllar vergi odaklı bir şekilde yürütülmüştür. Bununla birlikte tüm dünya genelinde muhasebe ve finansal raporlama standartlarının gündeme gelmesi, Türkiye’deki bu durumda sorgulanır olmasına zemin olusturmıştır. Buradan hareketle TMS/TFRS uygulamaları, özellikle son on yıl içinde finansal tablolarin gerçeğe uygun ve daha seffaf hazirlanması için Ülkemiz gündeminde daha çok konu edilen bir konu haline dönüşmüştür. Bununla birlikte süreç içinde bagimsiz denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için de BOBI FRS’ler gündeme gelmiştir.

Gerek TMS/TFRS'lerin gerekse de BOBI FRS'lerin gündeme gelmesi, aslında muhasebe uygulamalarının sadece vergi odaklı ve vergisel amaçlarla değil, daha doğru ve seffaf bilgiler üreten bir raporlama sisteminin oluşturulması ve daha etkin kararlar almaya veri oluşturabilecek bir bilgi birikiminin sağlanabilmesi içindir. Daha seffaf ve gerek muhasebe gerekse de denetim alanındaki güncel gelişmelere uyum sağlayabilecek uygulamaların gündeme getirilmesi Ülkemizin bu alandaki gelişimine katkı sağlayacağı gibi dünya ticaretinde de daha fazla rekabet gücü sağlamamıza imkan olusturacaktır.

1994 yılında zorunlu THP uygulaması ve MSUGT ile başlayan muhasebe ve raporlama düzenlemeleri günümüzde bir yandan bağımsız denetime tabi şirketler için TMS/TFRS'ler yoluyla, bir yandan da bağımsız denetime tabi olmayan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için BOBI FRS'ler yoluyla sürdürülmektedir. Bu olumlu gelişmelerle birlikte konu Ülkemiz açısından değerlendirildiğinde Küçük ve Orta Boy İşletmeler (KOBİ) için de KOBİ FRS ve hatta denetim standartlarının da gündeme getirilmesi Ülkemiz muhasebe ve raporlama standartlarının geliştirilmesi açısından önem taşımaktadır. TMS/TFRS'ler ile BOBI FRS'ler uygulandıkça bu konuda da gelişmeler olması gerektiği söylenebilir. Böylece muhasebe verilerinden hareketle üretilen bilgiler, bir yandan daha doğru, seffaf şekilde hazırlanan raporların oluşmasına katkı verecek, bu şekilde üretilen raporlar da işletmelerin daha sağlıklı, daha gerçekçi ve daha doğru karar vermelerine olanak sağlayacaktır.